



UNIVERSIDADE DO VALE DO TAQUARI

CURSO DE DIREITO

**A UTILIZAÇÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS COMO UM
INSTRUMENTO PARA REALIZAÇÃO DA IGUALDADE SOCIAL**

Fernando Schveiger Kuffel

Lajeado, 20 de dezembro de 2019

Fernando Schweiger Kuffel

A UTILIZAÇÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS COMO UM INSTRUMENTO PARA REALIZAÇÃO DA IGUALDADE SOCIAL

Monografia apresentada no Curso de Trabalho de Curso II – Monografia ou Artigo do Curso de Direito, da Universidade do Vale do Taquari – Univates, como exigência parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Professor: Ms. Tatiele Gisch Kuntz

Lajeado, 20 de dezembro de 2019

Fernando Schweiger Kuffel

A UTILIZAÇÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS COMO UM INSTRUMENTO PARA REALIZAÇÃO DA IGUALDADE SOCIAL

A Banca examinadora abaixo aprova a Monografia apresentada na disciplina de Trabalho de Conclusão de Curso II, do Curso de Direito da Universidade do Vale do Taquari - Univates, como parte da exigência para a obtenção do grau de Bacharel em Direito:

Prof. Ms. Tatiele Gisch Kuntz – orientadora -
Universidade do Vale do Taquari – Univates

Prof

Prof

Lajeado, 20 de dezembro de 2019

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus, pela saúde e oportunidade de alcançar mais um objetivo.

À minha família, em especial à minha esposa, por ter possibilitado que este trabalho ganhasse vida e, principalmente, por ter participado decisivamente no ser humano que hoje me tornei.

Ao meu filho, pois foram inúmeros os momentos em que deixei de participar da sua vida para que este trabalho se concretizasse. A ele, também, minhas desculpas.

Ao amigo Volnei Souza, pela enorme ajuda “psicológica”. Sem ele, talvez, não fosse possível a realização deste trabalho.

Por fim, e não menos importante, à minha orientadora, Tatiele, por ser tão atenciosa e ter acreditado no meu potencial - na maioria das vezes, até mais do que eu. Sem ela, este trabalho, certamente, não teria passado de um projeto.

RESUMO

A concessão de benefícios fiscais, que importem em renúncia de receita pública, pode se apresentar tanto como um instrumento negativo quanto positivo para efetivação dos objetivos fundamentais da República, a depender do modo como ocorre a sua utilização. Em decorrência disso, considerou-se oportuna a elaboração de um estudo sobre a importância da tributação e os requisitos para concessão de benefícios fiscais que importem tratamento diferenciado entre contribuintes. Nesse sentido, o trabalho teve como objetivo geral analisar se a concessão de benefícios fiscais, a luz dos princípios constitucionais tributários, contribuem para a redução das desigualdades no Brasil. Com base nessa perspectiva, surge a seguinte indagação: a concessão de benefícios fiscais, que importem renúncia de receita, desde que realizada, a luz dos princípios constitucionais tributários, pode se configurar como um instrumento atenuante das desigualdades sociais no Brasil? Nesse âmbito, o presente trabalho se justifica, pois como os benefícios fiscais, que importem em renúncia de receitas, modificam, diretamente, o poder de investimento do Estado e implicam em tratamento tributário diverso aos contribuintes, estes devem ser concedidos a luz dos princípios constitucionais, e com base no que determina a Lei de Responsabilidade Fiscal, a fim de serem um instrumento para se alcançar a tão almejada justiça fiscal no Brasil. Para exame do proposto, optou-se por um estudo de cunho qualitativo, com a interpretação e análise dos dados por meio da técnica de pesquisa bibliográfica e documental. O método de abordagem empregado foi o dedutivo e o método de procedimento foi o monográfico. Concluiu-se, por conseguinte, que os benefícios fiscais, quando concedidos a luz dos princípios constitucionais tributários e da Lei de Responsabilidade Fiscal, são instrumentos colocados à disposição do Estado na busca por uma sociedade mais justa e igualitária.

Palavras-chave: Renúncia de receita. Benefícios fiscais. Igualdade tributária. Justiça social.

LISTA DE ABREVIATURAS

CF	Constituição Federal
CTN	Código Tributário Nacional
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IE	Imposto sobre Exportação
II	Imposto sobre Importação
IGF	Imposto sobre Grandes Fortunas
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto de Renda
ISS	Imposto Sobre Serviço
ITBI	Imposto de Transmissão de bens Imóveis
ITCMD	Imposto de Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
RF	Receita Federal
RS	Rio Grande do Sul

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	10
2.1 A importância da tributação no Estado Democrático de Direito.....	10
2.2 O pagamento de tributos como dever fundamental.....	18
2.3 Os princípios constitucionais informadores de uma tributação justa	22
3 A RENÚNCIA DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS.....	33
3.1 Conceito e modalidades de renúncia de receita	34
3.2 Limites e requisitos para a concessão de benefícios fiscais que importem renúncia de receitas.....	40
3.3 A renúncia de receita (benefício fiscal) como gasto tributário	45
4 OS BENEFÍCIOS FISCAIS FRENTE AO PRINCÍPIO DA IGUALDADE	49
4.1 A definição e o alcance do princípio da igualdade tributária	50
4.2 Os benefícios fiscais e o tratamento diferenciado entre contribuintes.....	56
4.3 A busca pelo bem comum como limite para concessão de benefícios fiscais	62
5 CONCLUSÃO	68
REFERÊNCIAS.....	72

1 INTRODUÇÃO

O sistema tributário, por meio do recolhimento de taxas, constitui-se um dos principais instrumentos à disposição do Estado. Sua finalidade é efetivar os objetivos fundamentais da República e manter a máquina pública em funcionamento, pois é por intermédio dele que o Estado viabiliza, promove e mantém os direitos fundamentais dos cidadãos. Mas, se por um lado, direitos lhes são assegurados, como saúde, segurança, educação; por outro, há um dever substancial que precisam cumprir: o pagamento de tributos, que possibilitam ao Estado assegurar os direitos individuais e coletivos constitucionalmente assegurados. Para que isso aconteça, toda a tributação precisa estar baseada nos princípios constitucionais tributários a fim de que os valores expressos pela Constituição Federal (CF), principalmente os direitos e garantias individuais, sejam resguardados.

Nesse íterim, é que surgem os benefícios fiscais, que importam em renúncia de receitas tributárias, pois, por meio deles, o Estado “abre mão” parcial ou totalmente de um tributo, diminuindo a sua capacidade de arrecadação em prol de determinados contribuintes. Estes passam a receber um tratamento tributário diferenciado dos demais, que também praticam determinado fato gerador.

No entanto, conforme determina a CF em seu art. 5º, não pode haver distinção entre os cidadãos e, no art. 150, inciso II, ao tratar do princípio da igualdade em matéria tributária, confere o mesmo tratamento tributário a todos os

contribuintes, os entes federados. Sendo assim, a concessão de qualquer espécie de benefício fiscal deve sempre primar pela busca da igualdade material e não apenas formal entre seus cidadãos. Diante desse contexto, surgiu a inquietação que levou ao aprofundamento da temática da concessão de benefícios fiscais, que importam em renúncia de receitas. Tais benefícios, ao serem concedidos, devem observar e estarem fundados nos princípios constitucionais tributários para que sua concessão seja um instrumento densificador da tão almejada justiça fiscal no Brasil.

Em relação ao presente trabalho, ele se justifica pela importância do assunto em questão, pois os benefícios fiscais, que importam em renúncia de receitas, modificam diretamente o poder de investimento do Estado e implicam o tratamento tributário diverso aos contribuintes. Ao concedê-los, o poder público deve observar os princípios constitucionais e o que determina a Lei de Responsabilidade Fiscal a fim de contribuir para a tão almejada e quase utópica, justiça social.

Partido dessas premissas, o questionamento que se coloca pode ser resumido na seguinte indagação: a concessão de benefícios fiscais, que importa em renúncia de receita, desde que realizada à luz dos princípios constitucionais tributários, pode se configurar como um instrumento atenuante das desigualdades sociais no Brasil? Com o desígnio de respondê-lo, a pesquisa tem como objetivo analisar se a concessão de benefícios fiscais, que importa em renúncia de receita, à luz dos princípios constitucionais tributários, pode ser um instrumento que contribui para a redução das desigualdades sociais no Brasil a ponto de justificar os meios empregados em seu fim. Nesse sentido, trabalha-se com a hipótese de que o instituto da renúncia de receita fiscal, por meio dos benefícios fiscais, quando realizada em conformidade com os princípios constitucionais tributários, pode contribuir para uma sociedade justa e igualitária, não se constituindo afronta ao art. 5º e ao 150, inciso II, da CF.

Para exame do exposto, realiza-se um estudo de cunho qualitativo com a interpretação e a análise dos dados baseadas na pesquisa bibliográfica. Esta é fundamentada em uma revisão teórica de livros, artigos e periódicos que tratam dos elementos relativos à temática da renúncia de receita tributária e dos princípios

constitucionais tributários. O método de abordagem utilizado para o desenvolvimento do trabalho é o dedutivo, pois se buscou, por meio de relação lógica, chegar a conclusões específicas a partir de premissas gerais estabelecidas. O método de procedimento foi o monográfico por se tratar de exame extenso acerca de um único tema.

A pesquisa, conforme o objetivo geral, é exploratória, pois demanda a pormenorização de conceitos e fundamentos para estabelecer quais os efeitos dos benefícios fiscais na busca pela redução das desigualdades sociais no Brasil. De tal modo, a reflexão que segue, primeiro capítulo, analisa o sistema tributário nacional por intermédio do recolhimento de tributos, a importância da tributação para a manutenção do Estado Democrático de Direito e o pagamento de tributos como dever fundamental de todos. Em seguida, conceituam-se os princípios norteadores de uma tributação justa, solidária e igualitária como forma de garantir os direitos individuais.

No segundo capítulo, são examinados o conceito e as modalidades de renúncia de receita que importem em benefícios fiscais, isto é, tratamento diferenciado aos contribuintes, os limites para a concessão de impostos pela CF, os princípios constitucionais tributários e a Lei de Responsabilidade Fiscal. Em seguida, analisa-se o benefício fiscal como um gasto tributário. Por fim, no terceiro, verificam-se os benefícios fiscais diante do princípio da igualdade universal e tributária, qual o alcance dessa igualdade na tributação e os efeitos desse tratamento diferenciado, que exclui alguém da regra geral de tributação na busca por uma sociedade mais justa e igualitária.

2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

A atividade tributária, que é exercida por meio do recolhimento de tributos, tem, entre os seus objetivos, o de financiar o Estado a fim de que este possa manter a máquina pública e contribuir para a modificação da realidade social, investindo em educação, saúde, infraestrutura, obras e segurança (MACHADO SEGUNDO, 2018). À vista disso, na parte inicial do trabalho, busca-se analisar a importância da tributação no Estado Democrático de Direito, como é o caso do Brasil. Cumpre destacar que ela também deve ser vista como um dever fundamental de contribuir para a coletividade desde que qualquer exigência seja feita com base em princípios constitucionais. Tal abordagem faz-se necessária pelo fato de a temática, desenvolvida nos tópicos que seguem, impor um estudo preliminar acerca do sistema tributário nacional.

2.1 A importância da tributação no Estado Democrático de Direito

O Sistema Tributário brasileiro é um dos mais complexos do mundo, haja vista que a não unificação das leis tributárias muito contribui para que isso ocorra. Entre os tributos, existem os de competência Federal, Estadual e Municipal, cuja incumbência é delimitada pela própria CF. Isso significa que cada ente federado somente pode atuar e exigir os tributos no âmbito de sua competência (BRASIL, 1988).

No Brasil, conforme o art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN), “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Suas três principais espécies são os Impostos, as Taxas e as Contribuições de Melhoria (BRASIL, 1966). No entanto, a CF, em seus art. 148 e 149, ainda trata dos Empréstimos Compulsórios e das Contribuições Especiais. Assim, verifica-se que, de uma análise conjunta do texto constitucional e do CTN, existem, hoje, cinco espécies tributárias (BRASIL, 1966).

Sobre o conceito de tributo contido no Código Tributário Nacional, Sabbag (2017) considera que a prestação pecuniária representa o dinheiro e a moeda corrente. Essa afirmação atesta que o pagamento de tributos não é voluntário ou contratual, mas imposto de forma unilateral, independente da aceitação do polo passivo, que é o contribuinte.

Nessa linha, cumpre frisar que essa compulsoriedade deriva da lei, conforme previsão do art. 5º, II, da CF, o qual determina que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. O trecho “que não constitua sanção de ato ilícito” evidencia que o tributo não pode ser confundido com a multa. O primeiro item deriva do poder tributário do Estado; já o segundo, do seu poder penal. Nota-se que o tributo se origina da prática de um fato gerado pelo contribuinte, definido em lei; a multa, pelo descumprimento de uma obrigação tributária acessória (SABBAG, 2017).

Por sua vez, a prestação instituída em lei, como afirma o próprio enunciado, refere-se à obrigação que provém do comando legal e não por vontade do Estado. Por fim, quando se fala em atividade plenamente vinculada, significa que o ato é vinculado e não discricionário, estando vedado ao poder público se utilizar de critérios de oportunidade e conveniência (SABBAG, 2017).

Conforme Alexandre (2017), há quatro principais correntes tributárias: bipartida, tripartida, pentapartida, quadripartida. A primeira separa o tributo em impostos e taxas; já a segunda fraciona os tributos em impostos, taxas e

contribuição de melhoria. Por sua vez, a terceira acrescenta os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais, previstas, respectivamente, nos art. 148 e 149 da CF. Por fim, a quarta, meramente, une todas as contribuições num só grupo.

De acordo com a CF, em seu art.145, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem instituir os seguintes tributos: os impostos, as taxas, em razão do exercício de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou colocados à sua disposição. Acrescente-se a isso, as contribuições de melhoria, que são decorrentes de obras públicas. Os empréstimos compulsórios, por sua vez, estão expressos no art. 148 da CF e “são empréstimos forçados, coativos, porém restituíveis” (ALEXANDRE, 2017, p. 82).

No que tange às contribuições especiais, estão elencadas no art. 149 da CF e podem ser divididas em três espécies, a saber: as sociais, as de intervenção no domínio econômico e as de interesse de categorias profissionais ou econômicas (BRASIL, 1988). Quanto aos impostos, que constituem uma das espécies tributárias, conforme referido acima, de acordo com o art. 156 da CF, o Imposto Sobre Serviço (ISS), o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) e o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) são de competência dos municípios. Em relação a estes, mas perfeitamente aplicável a todos os outros, é vedada a instituição de tratamento desigual aos contribuintes que se encontram em situação equivalente (BRASIL, 1988).

Os impostos de competência da União, conforme previsão do Art. 153 da CF, são: Imposto sobre Importação (II), Imposto sobre Exportação (IE), Imposto de Renda (IR), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre a Propriedade Territorial (ITR), Imposto sobre as Operações Financeiras (IOF) e Imposto sobre grandes fortunas (IGF). A União possui ainda a competência residual e extraordinária, conferida pelo art. 154, CF, de instituir, mediante lei complementar, impostos residuais e, na iminência ou caso de guerra externa, os chamados de extraordinários (BRASIL, 1988).

Já, conforme redação do Art. 155 da CF, compete aos Estados a instituição dos seguintes impostos: Imposto de *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) (BRASIL, 1988). Acerca do Direito Tributário, que é ramo de Direito Público e tem estreito relacionamento com o Direito Constitucional, Harada (2018, p. 11) ensina que “o direito tributário tem relação direta com o Direito Constitucional por representar este o tronco da Árvore Jurídica donde se originam todos os ramos jurídicos”, inclusive o tributário. Portanto, verifica-se que, como o Estado é responsável pela administração dos recursos obtidos por intermédio da instituição e cobrança de tributos, compete a ele gerir e implementar à coletividade os valores oriundos da necessidade de recolhimento dos tributos.

Por conseguinte, a tributação se torna um dever fundamental à medida que o Estado passa a ter uma preocupação com o indivíduo. Assim, é concedido ao tributo um caráter social e não meramente um poder estatal. No entanto, a estrutura do Estado nem sempre se apresentou assim (TORRES, 2010).

Em Constituições anteriores, o individualismo predominava entre as relações; então, o que prevalecia era a autonomia de vontade. Não havia, como hoje, uma preocupação do Estado com a dignidade da pessoa humana. Naquela época, ele não interferia nos litígios entre particulares, pois assim estaria intervindo na liberdade individual (CORRÊA, 2012).

Contudo, conforme Corrêa (2012), com o passar dos anos e as mudanças ocorridas nas Constituições, o Estado, aos poucos, começou a intervir nas relações privadas com o objetivo de reduzir as desigualdades constituídas pelo Estado Liberal. Diante disso, constatou-se que os indivíduos não possuíam situações proporcionais na sociedade, o que obrigou o Estado a levar os indivíduos a observarem o princípio da solidariedade nas relações ainda que privadas.

Diante desse cenário, a CF de 1988 passou a valorizar o princípio da dignidade da pessoa humana, por meio do qual a sociedade não apenas se

subordina ao Direito Público, mas participa, efetivamente, da sua gerência. No Direito Privado, há uma interferência do Estado, pois, reconhecidas as desigualdades, existe o dever geral de corrigi-las (CORRÊA, 2012).

Conforme a autora (CORRÊA, 2012, p. 51), outro princípio que assumiu uma grande função foi o da igualdade material, antes ocupado pelo da igualdade formal. Por sua vez, este passou a ser “caracterizado pela possibilidade de se conferir um tratamento diferenciado a indivíduos que possuam situações distintas dentro de uma relação jurídica”.

O princípio da função social também foi consagrado pela CF, e é aplicado nos mais diversos ramos do Direito, inclusive, no Tributário, cuja relação jurídica ocorre entre o Estado (sujeito ativo) e o contribuinte (sujeito passivo). Porém, os resultados dessa relação não se limitam a esses sujeitos, produzindo reflexos no tecido social. Em vista disso, é extremamente importante a aplicação desse princípio, pois atinge toda a sociedade (CORREA, 2012).

Para a autora acima nomeada, no Estado Democrático de Direito, a tributação possui uma função social, isto é, da relação entre fisco e contribuinte, surge a cobrança de tributos, que devem ser revertidos ao destinatário final, ou seja, à comunidade em geral. Nessa relação, a tributação não pode ser encarada somente como um poder estatal, mas como uma das funções exercidas pelo Estado. Dessa forma, ele poderá cumprir seus deveres para com a sociedade e financiar os direitos fundamentais previstos pela CF.

Assim, no Estado Democrático de Direito, a própria tributação é reconhecida como um dever fundamental e um elo entre os deveres e os direitos fundamentais. Nesse sentido, “a própria tributação é considerada como um dever fundamental, posto que a CF estabelece valores a serem observados tanto pelo poder público como por toda a sociedade” (CORRÊA, 2012, p. 57). Da mesma forma, Buffon (2009, p. 79) entende que “[...] não há como concretizar direitos fundamentais sem que haja por parte dos cidadãos o cumprimento do dever de pagar tributos. Os direitos de cunho prestacional exigem uma assunção de um ônus financeiro”.

Outro papel fundamental da tributação é a redistribuição das riquezas, que consiste na manutenção de uma sociedade democrática organizada. Nesse sentido, o seu papel é justamente distribuí-las, pois foram arrecadadas para beneficiar a sociedade e sustentar o Estado Democrático, almejando encurtar a distância da tão cobiçada igualdade social (PAULSEN, 2017).

A questão tributária, segundo o autor acima nomeado, precisa adequar-se aos princípios constitucionais tributários a fim de que sejam seguidos os preceitos da legalidade, progressividade, capacidade contributiva, igualdade, entre outros. Em efeito, o tributo deve servir como um mecanismo viabilizador da efetivação da justiça, da manutenção do Estado Democrático de Direito, da estrutura do Estado e da Justiça Social.

Conforme ensina Machado Segundo (2018), o Estado, por intermédio dos tributos, deve visar ao bem dos seus contribuintes, proporcionando-lhes mais segurança, educação, acesso à saúde, infraestrutura e todos os meios para que eles tenham uma vida econômica e socialmente digna. Sendo assim, o pagamento de tributos é fundamental; de fato, para que o Estado cumpra seus objetivos, são necessárias as arrecadações, que somente se efetivam com a cobrança de impostos.

Portanto, a cidadania e o bem-estar de todos no Estado Democrático de Direito dependem de uma efetiva colaboração dos cidadãos. Cabe lembrar que estes não possuem apenas direitos, mas deveres a serem cumpridos, para que, no sistema constitucional em que vivem, possam ser alcançados os direitos fundamentais da sociedade conforme assevera Corrêa (2012).

No entanto, para a autora (CORRÊA, 2012), a tributação, os direitos fundamentais e deveres fundamentais, bem como o princípio da solidariedade, correspondem a uma condição de existência do Estado Democrático de Direito, pois a realização dos direitos depende diretamente do tributo cobrado pelo Estado. Este, por sua vez, só se mantém com os recursos arrecadados por meio dos tributos. Em

outras palavras, no modelo de Estado Brasileiro, o direito à liberdade envolve um custo denominado tributo.

Além disso, os deveres fundamentais se relacionam com os direitos fundamentais. A afirmação nos reporta a Nabais (2004, p. 36-37) quando afirma que “os deveres fundamentais num estado de direito [...] gravitam forçosamente em torno dos direitos fundamentais, constituindo assim um vector muito importante do estatuto constitucional (ou da (sub) constituição do indivíduo)”.

Portanto, podemos afirmar que o tributo é a principal fonte de receita do Estado, e o direito tributário é quem governa a relação entre ele e o particular. Isso ocorre porque o tributo tem como principal função patrocinar o Estado, para que este, em troca, preste um serviço ou feito compatível ao contribuinte. Trata-se de uma cobrança compulsória, que nasce de uma soberania estatal a partir de uma relação jurídica (NABAIS, 2004).

Para Martins (2011 p. 19), “a imposição tributária oferta a melhor forma de atendimento às necessidades públicas, visto que, das diversas receitas públicas conhecidas na doutrina e na prática, é aquela que mais propicia recursos ao Estado”. De modo semelhante, Paulsen (2017, p. 33) anuncia que a razão pela qual se tributa é “porque há necessidade de recursos para manter as atividades a cargo do Poder Público ou, ao menos, atividade que são do interesse público, ainda que desenvolvidas por outros entes”.

Posto isso, pode-se afirmar que a tributação é um instrumento pertencente ao Estado, que o viabiliza para manter, assegurar e promover os direitos sociais e fundamentais. Ainda para Paulsen (2017, p. 18), colaborar com a tributação é um dever fundamental de cada cidadão a fim de repartir as despesas da administração, de acordo com as suas possibilidades.

Contribuir para as despesas públicas constitui obrigação de tal modo necessária no âmbito de um Estado de direito democrático, em que as receitas tributárias são a fonte primordial de custeio das atividades públicas, que se revela na Constituição enquanto dever fundamental de todos os integrantes da sociedade. Somos, efetivamente, responsáveis diretos por

viabilizar a existência e o funcionamento das instituições públicas em consonância com os desígnios constitucionais.

Nessa linha, Machado Segundo (2018) ressalta que, independentemente das finalidades, o Estado necessita de tributos para desenvolver suas atividades, pois é por intermédio deles que promove e garante direitos fundamentais, presta serviços, reduz desigualdades e atende aos interesses da coletividade. Sem o tributo, não há como se falar em Estado, ou pelo menos, em Estado com recursos, pois, dessa forma, não existiria garantia de direito algum.

Mas, para que isso ocorra, segundo o autor (2018), a tributação deve ser vista como um meio justo de repartição dos rendimentos e das riquezas e não como um mero poder do Estado perante os seus súditos. Este, com os recursos advindos do tributo, promove a diminuição das desigualdades sociais e econômicas, desenvolve oportunidades e custeia a manutenção da máquina pública. Conforme ressalta Abraham (2018), os deveres fundamentais não estão positivados de forma expressa como os direitos fundamentais, a não ser o dever de votar e servir à pátria, proteger o meio ambiente, as crianças, os idosos e prestar o serviço militar.

Todavia, para que a idealização contida no preâmbulo da CF seja alcançada, é necessário que o Estado realize a fiscalização e a cobrança dos tributos, pois, se depender da boa vontade do ser humano, elas podem se tornar uma utopia (ABRAHAM, 2018). Portanto, segundo os ensinamentos do citado autor, a tributação é fundamental em um Estado Democrático de Direito, pois não representa apenas um preço a ser pago, mas uma garantia de liberdade. Em suma, além de ser um dever do contribuinte, também o é do Estado, ou seja, cabe a este prestar serviços à coletividade. Portanto, enquanto à União é concedido o direito de cobrar impostos; ao cidadão, é constituído o de exigir uma contraprestação: a disponibilização de serviços.

Diante do exposto, pode-se afirmar que, para sustentar o pacto federativo, no qual estão alicerçados o direito fundamental à liberdade e à dignidade da pessoa humana, faz-se necessária uma contrapartida da sociedade; evidentemente, respeitando os princípios constitucionais norteadores de uma sociedade justa e

igualitária. Mas, para que isso se concretize, existe um preço a ser pago: o dever fundamental de pagar tributos (ABRAHAM, 2018).

2.2 O pagamento de tributos como dever fundamental

Conforme dito no capítulo anterior, o tributo é o meio mais eficaz de financiar as atividades do Estado, que possui o dever de instituí-lo. Enquanto cabe à Nação oferecer serviços ou bens à coletividade, compete a ela o dever de financiá-los pelos simples fato de concentrar seus esforços pelo bem da sociedade. Da mesma forma, para que haja liberdade, há um preço a ser pago para poder desfrutá-los (ABRAHAM, 2018).

Contudo, em épocas anteriores (Estado absolutista e liberal), o dever fundamental de pagar tributos era encarado como um mero poder do Estado sobre seus súditos, isto é, havia apenas uma imposição ao pagamento de tributos em face da soberania estatal. Já no Estado Democrático de Direito, eles passaram a ter uma função solidária, que é fundamental à construção de políticas públicas e realização dos direitos fundamentais (CORRÊA, 2012). Portando, os deveres fundamentais equivalem aos meios necessários para que o Estado possa garantir a manutenção do Estado Democrático de Direito, assim como a realização de políticas públicas voltadas à garantia dos direitos fundamentais, especialmente aqueles de cunho social (ABRAHAM, 2018).

Conforme Paulsen (2017, p. 18), a tributação é necessária em um Estado de Direito Democrático, e a sociedade é diretamente responsável pela sua existência e funcionamento, pois “as receitas são a fonte principal de custeio das atividades públicas, que se revela na CF enquanto dever fundamental de todos os integrantes da sociedade”. Para Cardoso (2014), a manutenção do Estado Democrático de Direito é, literalmente, uma via de mão dupla, pois, de um lado, estão os direitos fundamentais à segurança, à dignidade da pessoa, à saúde, à educação. De outro, encontra-se o dever fundamental de pagar tributos, um meio de assegurar os

direitos positivados na CF de 1988. Nesse sentido, Cardoso (2014, p. 147) afirma que

o cumprimento desse dever está diretamente vinculado à possibilidade concreta de efetivação dos direitos fundamentais assegurados aos cidadãos brasileiros. Ao invés de uma dualidade direito x dever, tem-se na verdade uma interface, em que o dever de contribuir de cada um corresponde a um direito dos demais. Trata-se de uma verdadeira responsabilidade social e não mais de simples dever em face do aparato estatal.

Aliás, a CF consagrou princípios, direitos e deveres ao contribuinte e, entre eles, está o dever fundamental de pagar tributos, que são de responsabilidade de todos como forma de financiar o Estado (CARDOSO, 2014). Segundo Nabais (2004) os tributos são permanentes e possuem status de sacrifício, pois os impostos são imputados e não podem ser exigidos apenas de uma parcela da sociedade; ao contrário, é preciso que haja, por parte do Estado, o cumprimento de uma exigência universal, sendo vedadas discriminações infundadas.

Nessa linha, Abraham (2018) nos ensina que o Estado deve promover, além das suas atribuições primárias, o desenvolvimento social e a redistribuição das riquezas obtidas por meio dos tributos. Entretanto, são necessários o equilíbrio e o respeito.

Assim, pode-se dizer que o tributo é um dos mecanismos que o Estado se utiliza para proporcionar às instituições meios para concretização do Estado Democrático de Direito, ou nas palavras de Canazaro (2015, p. 151), tributo é um meio para atingir-se um fim. É dever fundamental materializado por meio de uma prestação pecuniária de caráter compulsório, instituído por lei, devido à entidade de direito público e cobrado mediante atividade plenamente vinculada, com vistas à promoção dos direitos fundamentais, seja mediante a geração de receita pública, seja mediante a orientação socioeconômica dos cidadãos. O presente conceito justifica a classificação dos tributos em dois grupos. O grupo dos tributos de natureza fiscal, em que o fim — a promoção dos direitos fundamentais — dá-se a partir da atividade de geração de receita, isso para em momento posterior fazer frente às despesas do Estado; e o grupo dos tributos de natureza extrafiscal, em que o fim — a promoção dos direitos fundamentais — dá-se a partir da orientação de condutas que estejam em sintonia com os objetivos do Estado democrático de direito.

Portanto, o dever fundamental de pagar tributos é um dos instrumentos colocados à disposição do Estado. Dessa forma, ele pode atingir seus objetivos fundamentais, tais como: construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o

desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização, reduzir as desigualdades sociais e regionais. Além disso, cabe-lhe promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação, que se encontram dispostos no art. 3º da CF (BRASIL, 1988). Cumpre asseverar que o dever fundamental de pagar tributo está intimamente ligado ao princípio da capacidade contributiva, ao da dignidade da pessoa humana e ao da solidariedade. Essa conexão se torna possível na medida em que “o dever fundamental de todo cidadão de pagar tributos é um dever em favor de si mesmo, como cidadão contribuinte e elemento integrante de uma coletividade que lhe fornece toda uma estrutura para conduzir sua vida e sobrevivência em harmonia, liberdade e satisfação” (ABRAHAM 2018, p. 52).

Esses ensinamentos estão em consonância com Tipke e Yamashita (2002, p. 15), pois, para eles, o pagamento de impostos, que são uma das espécies de tributo, deve ser visto como um dever fundamental. Segundo eles,

[...] o imposto não é meramente um sacrifício, mas, sim, uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos. O Direito Tributário de um Estado de Direito não é Direito técnico de conteúdo qualquer, mas ramo jurídico orientado de valores. O Direito Tributário afeta não só a relação cidadão/Estado, mas também a relação dos cidadãos uns com os outros. É Direito da coletividade.

Diante disso, pode-se assegurar que o dever fundamental de pagar tributos não está relacionado ao poder do Estado, mas, conforme nos ensina Abraham (2018, p. 53), principalmente com “a realização do princípio da dignidade da pessoa humana, da função social e da solidariedade como mandamentos norteadores de uma ética tributária”. Desse modo, a partir dos tributos, o Estado desempenha um papel fundamental para a concretização do Estado Democrático de Direito e os direitos sociais. Entretanto, para que isso possa ser implementado, cabe a cada cidadão o dever fundamental de pagá-los, pois é por intermédio dessa prestação que a máquina estatal financia as políticas públicas de saúde, educação, segurança e todos os outros direitos sociais positivados no art. 5º da CF (PAULSEN, 2017).

Logo, a tributação não pode ser considerada apenas um simples instrumento de arrecadação do Estado, mas “como uma atividade exercida de modo a colaborar para o financiamento e a promoção dos direitos fundamentais, representando verdadeiro poder-dever do Estado Democrático de direito” (CORRÊA, 2012, p. 10). No entanto, para que ele possa, devidamente, cumprir as suas funções e tarefas constitucionalmente previstas e determinadas, as quais devem favorecer a sociedade, os indivíduos precisam, por meio dos tributos, em especial dos impostos, financiá-lo. Nabais (2004, p. 185) entende que

Um estado, para cumprir as suas tarefas, tem de socorrer-se de recursos ou meios a exigir dos seus cidadãos, constituindo justamente os impostos esses meios ou instrumentos de realização das tarefas estaduais. Por isso, a tributação não constitui, em si mesma, um objetivo (isto é, um objetivo originário ou primário) do estado, mas sim o meio que possibilita a este cumprir com seus objetivos (originários ou primários), actualmente consubstanciados em tarefas de estado de direito e tarefas de estado social, ou seja, em tarefas de estado de direito social.

Nessa perspectiva, observa-se que, para Nabais (2004, p. 186), não há qualquer pretexto que possa inibir as cobranças de tributos, mas “[...] o dever de todos contribuírem, na medida de sua capacidade contributiva, para as despesas a realizar com as tarefas do estado”. Nesse diapasão, o citado autor (NABIS, 2004, p. 185) ensina que o imposto não deve ser visto, conforme acontecia antigamente, “como um mero poder para o estado, nem simplesmente como um mero sacrifício para os cidadãos, mas antes como o contributo indispensável a uma vida em comum próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado”.

Portanto, o dever fundamental de pagar impostos, que possui como um de seus alicerces o princípio da igualdade fiscal, não deve ser interpretado somente no sentido da segurança jurídica (igualdade perante a lei) como foi a tendência no século passado, mas sim no seu sentido material, igualdade da lei, o que garante a justiça fiscal (NABAI, 2004). Nesse sentido, Carrazza (2011) entende que a justiça fiscal deve exigir que as pessoas sejam tributadas conforme a sua capacidade contributiva, pois, segundo ele, as que não a possuem devem ser excluídas da incidência tributária, ao contrário das demais.

Sobre a capacidade contributiva, um dos princípios que devem nortear a justiça fiscal, a CF, em seu art. 145, parágrafo primeiro, diz que os impostos serão cobrados, sempre que possível, conforme a capacidade contributiva de cada cidadão, respeitando seus rendimentos e atividades (BRASIL, 1988). Portanto, não há como negar que o tributo deve ser visto como um dever fundamental para uma vida ordeira em sociedade e não como um simples poder do Estado e/ou obrigação dos cidadãos (NABAIS, 2004). Além do mais, o dever fundamental de pagar tributos está profundamente ligado ao princípio da igualdade, previsto no art. 5º da CF e no da isonomia tributária e igualmente disposto no art. 150, II, da CF, conforme se depreende de uma leitura dos respectivos dispositivos (BRASIL, 1988).

Quanto ao princípio da isonomia jurídica, Carrazza (2011) indica que as pessoas físicas ou jurídicas devem receber tratamentos iguais, sendo desautorizadas aplicações da lei de forma diversa a pessoas com a mesma capacidade de contribuir para a coletividade. Desse modo, segundo o nomeado autor, pode-se dizer que colaborar para a arrecadação tributária é um dever de toda sociedade, que é um instrumento que o Estado tem para exercer suas atividades em prol da sociedade e do Estado Democrático de Direito.

Contudo, para que isso ocorra, os tributos devem ser recolhidos em conformidade com a capacidade contributiva de cada cidadão, respeitando o mais alto nível constitucional. Em outras palavras, atribuir àqueles com maior capacidade de contribuir um maior recolhimento; e àqueles com menor capacidade; uma menor tributação como almeja o princípio da igualdade (HARADA, 2018). Posto isso, nesta continuidade, analisam-se os princípios constitucionais que devem embasar uma tributação que pode ser considerada justa.

2.3 Os princípios constitucionais informadores de uma tributação justa

Como visto originalmente, o Estado possui o poder de tributar. De fato, para que ele possa defender os direitos individuais, coletivos, sociais, manter as instituições em pleno funcionamento, promover a diminuição da desigualdade,

garantir saúde, segurança, educação e desenvolvimento, ele necessita de meios econômicos para garantir todas essas funções (CARRAZZA, 2011). Entretanto, ainda que ele detenha essa aptidão, os tributos devem ser cobrados observando-se os princípios constitucionais tributários. Dessa forma, os valores reputados como relevantes pela CF – principalmente os direitos e garantias individuais – precisam ser resguardados. Esse conjunto de princípios que norteiam e balizam a competência tributária são chamados de limitações ao poder de tributar (HARADA, 2018).

Nos princípios em geral, são encontrados valores orientadores do nosso ordenamento constitucional, os quais funcionam como diretrizes para todos os órgãos, inclusive no que tange à matéria tributária. Porém, antes de adentrarmos nos princípios norteadores da tributação, faz-se necessária uma pequena distinção entre princípios e regras (PAULSEN, 2017).

No âmbito do Direito, o termo o “princípio” é utilizado para indicar normas que fixam importantes critérios objetivos e dar significado às regras e aos valores (CARVALHO, 2011). De uma maneira simples, o que o difere das regras é que estas determinam ou proíbem, isto é, prescrevem algo a ser seguido, estabelecem uma exigência que deve ou não ser seguida. Já aquele indica os valores a serem promovidos, um Estado ideal a ser alcançado, algo que deve ser feito da melhor forma possível (PAULSEN, 2017).

Nessa linha, Canotilho (2002, p. 1147) estabelece diferenças qualitativas entre os princípios e as regras, ao entender que aqueles “são normas jurídicas impositivas de uma otimização, compatíveis com vários graus de concretização, consoante os condicionalismos facticos e jurídicos”. Estas, por sua vez, são normas que impõem, permitem ou proíbem determinada conduta, que pode ou não ser cumprida.

Tanto é assim que, na lição de Alexy (2008, p. 93), são nos casos de colisão entre princípios e de conflitos entre regras que as diferenças entre as duas espécies de normas despontam com maior clareza. Um conflito entre regras somente pode

ser solucionado se uma cláusula de exceção que o elimine for introduzida em uma das regras ou se, ao menos, alguma delas for declarada inválida. A colisão entre princípios, por seu turno, deve ser solucionada por meio do recuo de um (princípio) em favor do outro, ou seja, um deles pode ter “precedência em face do outro sob determinadas condições”. Entretanto, isso não faz com que o princípio cedente deixe de ser aplicado ou considerado válido.

Posta essa diferenciação, pode-se afirmar que “as regras operam a concreção dos princípios”, razão pela qual a sua interpretação ou aplicação deve estar em consonância com eles. Ou seja, os princípios servem de fundamento às regras (BUFFON, 2003, p. 48). Sendo assim, não pairam dúvidas de que o Estado deve observar os princípios na hora de tributar os cidadãos. Tanto é assim que a CF estabeleceu limitações a esse poder de tributar, que precisa ser exercido e norteado pelas normas e princípios constitucionais (AMARO, 2014).

Nessa mesma linha, Tipke e Lang (2008, p. 173) lecionam que são os princípios jurídicos que sustentam o sistema tributário e que “os princípios de direito tributário são princípios de força constitucional”. Sendo assim, verifica-se que os princípios constitucionais tributários “são normas do sistema tributário que orientam a atuação de outras normas, e dão coesão e estrutura a este ordenamento jurídico” (CONTI, 1997, p. 22).

Findas as explicações e enfatizada a importância dos princípios que possuem verdadeiro *status* de norma jurídica, em seguida, são analisados os que devem nortear uma tributação justa. Entre eles, encontram-se, especialmente, os princípios da legalidade, isonomia, capacidade contributiva e progressividade.

O primeiro (princípio da legalidade tributária), segundo Harada (2018), tem natureza política e está ligado à luta do povo contra a tributação não autorizada. Ele está positivado, de forma genérica, no art. 5º, inciso II da CF, o qual dispõe de que “ninguém é obrigado a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Além disso, encontra-se, de forma expressa, no art. 150, inciso I, do texto constitucional. Este diz que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao

contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. Esse princípio é um dos que impõem os maiores limites aos governantes (BRASIL, 1988).

Dessa forma, conforme idealizou o legislador constitucional, nenhum tributo poderá ser aumentado ou instituído senão em virtude de lei, em respeito ao princípio da legalidade tributária (Sabbag, 2017). É importante sublinhar que o poder de criar as leis foi constitucionalmente delegado ao Poder Legislativo, que, eleito pelo povo, “detém a exclusividade de editar normas jurídicas e fazem nascer, para todas as pessoas, deveres e obrigações, que lhes restringem e ou condicionam a liberdade” (CARRAZZA, 2011, p. 260).

Para Amaro (2014), o princípio da legalidade tributária implica reserva absoluta da lei, pois todas as condutas da administração devem estar nela pautadas. Isso significa que ela é um requisito obrigatório em toda e qualquer atividade advinda da autoridade administrativa. Todavia, o citado princípio não se limita apenas à instituição ou majoração do tributo. De acordo Harada (2018, p. 439), “hoje, esse princípio preside a política de incentivos fiscais, a concessão e revogação de isenção, de remissão e de anistia”. O autor acrescenta que a repetição de indébitos também está diretamente ligada a esse princípio, pois, conforme a lei, o contribuinte que pagar um tributo indevidamente terá direito à devolução, tendo ele suportado ou não a obrigação pecuniária.

Assim, ninguém será obrigado a pagar um tributo ou a cumprir uma obrigação tributária se essa ordem não tiver sido criada por meio de lei advinda do Poder Legislativo, institucionalmente incumbido de fazê-la. Sendo assim, a exigência tributária deve emanar diretamente da lei, não sendo possível que o Legislativo delegue essa função ao Executivo (CARRAZZA, 2011).

A respeito disso, Paulsen (2017, p. 130) ensina que o princípio da legalidade tributária determina “que os tributos sejam instituídos não apenas com base na lei ou autorização legal, mas pela própria lei. Logo, só à lei é permitido dispor sobre os aspectos da norma tributária impositiva: material, espacial e temporal, pessoal e

quantitativo”. Ainda segundo o autor, o Poder Legislativo não pode, por exemplo, autorizar o Poder Executivo a instituir tributos, tampouco delegar sua competência legislativa, pois isso afrontaria brutalmente o princípio da legalidade.

De acordo com Carrazza, (2011, p. 265), “o princípio da legalidade é um limite intransponível à atuação do Fisco”. Isso faz com que o Poder Executivo não possa instituir, fixar, alterar ou majorar tributos senão em virtude de lei, cuja instituição compete ao Poder Legislativo. A respeito do tema, Machado (2014, p. 33) leciona que,

A rigor, o que a lei deve prever não é apenas a *hipótese de incidência*, em todos os seus aspectos. Deve estabelecer tudo quando seja necessário à existência da relação obrigacional tributária. Deve prever, portanto, a *hipótese de incidência* e o consequente *mandamento*. A descrição do *fato temporal* e da correspondente *prestação*, com todos os seus elementos essenciais, e ainda a *sanção*, para o caso de não prestação.

Nessa linha, observa-se que o princípio da legalidade tributária concede ao contribuinte outras duas garantias. A primeira, na sua forma material, assegura que os tributos só podem ser exigidos caso tenham sido criados mediante lei. A segunda, de ordem formal, autoriza o contribuinte, a qualquer momento, impulsionar o Judiciário a fim de que ele revise os atos da Administração Fazendária. O intuito é conferir se esta está agindo em conformidade com a lei no que tange à cobrança tributária (CARRAZZA, 2011).

Entendido o princípio da legalidade, o passo seguinte é esclarecer o princípio da isonomia, que pode ser analisado tanto sob o olhar horizontal quanto vertical. O primeiro é assim denominado pelo fato de as pessoas se encontrarem sob a mesma capacidade, gerando a mesma forma de tratamento. Já de acordo com o segundo, os indivíduos que vivem momentos dissemelhantes devem ser tratados pelo fisco de modo diverso (ALEXANDRE, 2017).

Por seu turno, o princípio da isonomia tributária, também denominado princípio da proibição de privilégios odiosos, visa impedir arbítrios do Estado à medida que zela pela garantia de um tratamento uniforme por parte da entidade

tributante àqueles contribuintes que se encontram em condições iguais (MACHADO, 2014). Ele está positivado no art. 150, inciso II, da CF, nos seguintes termos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
II - Instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (BRASIL, 1988).

Sobre o aludido texto constitucional, pode-se afirmar que ele trata de uma proibição, por parte do ente fiscal, no que tange a tratamentos diferenciados para contribuintes com a mesma situação financeira. Logo, não é aceitável que o Estado privilegie alguns em detrimento de outros, ou ainda, que “entre contribuintes que se encontrem em situação de equipolência, mostra-se, nessa dimensão negativa, como cláusula de defesa do cidadão contra o arbítrio do Estado, aproximando-se da ideia da “isonomia na lei (ou através de lei)” (SABBAG, 2017, p. 172).

Para Harada (2018), o princípio da isonomia tributária impede que pessoas que se encontrem na mesma situação sejam tratadas de forma diferenciada. Contudo, quando esse tratamento estiver motivado, não há afronta a esse princípio. Ainda, conforme Harada (2018, p. 444), o citado princípio não deve ser confundido com a incorreta interpretação da lei, que também pode gerar desigualdades conforme ilustra o exemplo abaixo:

dois prédios geminados, idênticos em tudo, tiveram os valores venais fixados diferentemente para efeito de lançamento do IPTU; um deles foi avaliado em R\$ 380.000,00 e o outro, em R\$ 980.000,00, resultando na cobrança de impostos por valores díspares. Não houve, no caso, afronta ao princípio da isonomia, pois, de duas, uma: ou houve subavaliação no primeiro caso, ou ocorreu uma superavaliação no segundo caso, ambas as hipóteses não toleradas por lei.

Sabbag (2017), por seu turno, professa que a igualdade não deve apenas ficar no plano abstrato, mas, efetivamente, relacionar-se com o caso concreto a fim de corrigir disparidades que a igualdade formal, de modo isolado, não seria capaz de atingir. No entanto, o princípio da isonomia deve ser aplicado levando em consideração as peculiaridades de cada contribuinte de modo a impedir discriminações, pois, do contrário, o Fisco estaria tributando, de forma igual, os

pagantes com diferentes capacidades. Tal atitude iria “sacrificar as camadas pobres e médias, que passam a contribuir para além do que podem, enquanto os ocupantes das classes abastadas são chamados a suportar carga tributária aquém do que devem” (SABBAG, 2017, p. 174). Diante disso, podemos afirmar que o princípio da isonomia ou igualdade tributária, ou ainda, o princípio da proibição de privilégios odiosos, é uma garantia do cidadão e não do Estado.

Na lição de Cassone (2018, p. 122), esse princípio visa “comparar a tributação entre situações fáticas iguais e desiguais”. Nesse sentido, possibilita ao contribuinte que se encontra em situação equilibrada com os demais e que não esteja contribuindo na mesma proporção, alegar a inconstitucionalidade da cobrança e impulsionar a máquina judiciária a fim de cessar os pagamentos indevidos.

Todavia, cumpre ressaltar que não há violação ao princípio da isonomia pelo simples fato de a um grupo ser imputada determinada tributação em detrimento de outro, desde que o órgão arrecadatário justifique fundamentadamente e comprove a distinção do grupo atingido pela norma tributária mais benéfica (CASSONE, 2018). Em razão dessa linha tênue, Machado (2018) entende que um dos problemas que o princípio da isonomia tributária enfrenta é saber que medidas o legislador deve tomar para tratar desigualmente os desiguais, surgindo, nesse contexto, o princípio da capacidade contributiva como balizador.

O princípio da capacidade contributiva está intimamente ligado ao da isonomia e é um dos alicerces do dever fundamental de pagar tributos. Nas palavras de Carrazza (2011, p. 96), a capacidade contributiva se relaciona com o princípio da igualdade em matéria tributária, pois, “[...] é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito, pague, proporcionalmente, mais imposto de quem tem pouco”.

Todavia, para que isso seja possível, Carrazza (2011, p. 96) entende que, no momento de se interpretar as normas tributárias, que “[...] visam a onerar financeiramente os contribuintes deve ser feita em perfeita sintonia com os princípios da *capacidade contributiva* e da *igualdade*”. Porém, conforme Sabbag (2017), se, de

um lado, a isonomia confronta relações jurídicas, o princípio da capacidade contributiva tenciona proibir discriminações injustificadas, ensejando a busca de justiça. Esse princípio possui o poder de exigir do ente tributante o dever de cobrar tributos do contribuinte conforme sua capacidade econômica.

A capacidade contributiva, segundo Amaro (2014, p. 146), estabelece que, “onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água”. Portanto, esse princípio visa coibir o Fisco de tributar de forma excessiva seus contribuintes e, assim, não comprometa o exercício dos seus direitos fundamentais resguardados pelo artigo 5º da CF.

Para Conti (1997, p. 29), ao se aplicar esse princípio, “cada contribuinte é tributado de acordo com a sua capacidade contributiva, ou seja, segundo a sua capacidade de realizar a contribuição”. Em outras palavras, quem possuir maiores rendimentos contribuirá mais do que aquele que tiver menos.

Nessa linha, Carrazza (2011) entende que a capacidade contributiva está umbilicalmente ligada ao princípio da solidariedade, pois aquela é um dos instrumentos na busca da tão pretendida justiça fiscal. Paulsen (2017, p. 69), por sua vez, entende que a capacidade contributiva promove a isonomia, pois “configura verdadeiro princípio a orientar toda a tributação, inspirando o legislador e orientando os aplicadores das normas tributárias”. Isso ocorre porque esse princípio não se justifica apenas como um instrumento de justiça fiscal, mas um fundamentador e promotor da isonomia.

A não confiscatoriedade é outro princípio que está ligado à capacidade contributiva, pois, caso ele não fosse aplicado com base na capacidade de contribuir das pessoas, estas colocariam suas propriedades em risco e esgotariam seus patrimônios (CARRAZZA, 2011). Para Conti (1997, p. 32-33), em relação à capacidade contributiva, existem dificuldades em escolher qual critério de diferenciação adotar entre os desiguais. A capacidade econômica do contribuinte seria esse critério, pois “não se pode tratar igualmente pessoas desiguais”.

Para melhor elucidação desse princípio, faz-se necessário transcrever o art. 145 da CF, parágrafo primeiro:

§1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (BRASIL, 1988).

Para Machado Segundo (2018), a expressão “sempre que possível” se refere a uma orientação, uma norma ou regra que deve ser buscada com o máximo de rigor possível. Ter caráter pessoal, por sua vez, significa dizer que o tributo precisa ser calculado a partir das particularidades de cada contribuinte. Além disso, ser graduado conforme sua capacidade econômica, isto é, que os valores cobrados devem variar, para cima ou para baixo, com o propósito de não se extrapolar a capacidade do pagante.

A busca pela isonomia na tributação, na visão de Sabbag (2017, p. 192), contém duas dimensões. A primeira se refere à equidade horizontal com a qual “os contribuintes que possuem igual capacidade de pagar devem contribuir com a mesma quantidade pecuniária, destinada aos cofres do Estado. É a ideia do tratamento igual para os iguais”. A segunda, equidade vertical, que trata dos desiguais, dispõe que cada contribuinte deve desembolsar quantidades desiguais. Ou seja, quem possuir maiores rendimentos contribuirá mais do que aquele que os teve em menor quantidade. Sendo assim, o princípio da capacidade contributiva deve levar em consideração as particularidades de cada contribuinte, pois esse princípio tem um estreito relacionamento com os da isonomia (mencionado anteriormente) e progressividade (ALEXANDRE, 2017), a ser analisado.

Entretanto, para que isso seja possível, “deve-se determinar qual a correta maneira de se diferenciar os desiguais”. Nesse sentido, a equidade vertical pode ser alcançada mediante três critérios: pela tributação proporcional, regressiva ou progressiva, cada qual com suas especificidades (CONTI, 1997, p. 74). Sobre essa questão, Machado (2004, p. 135) entende que tributação progressiva, “[...] é uma forma adequada de se realizar o princípio da capacidade contributiva”, pois ela leva

em consideração as características dos sujeitos passivos no momento da imposição tributária, em especial, a sua capacidade de contribuir.

De modo semelhante, Abraham (2018, p. 117), leciona que “aqueles que detêm maior riqueza poderão contribuir mais pelos serviços públicos em geral em favor daqueles que menor carga fiscal podem suportar e, conseqüentemente, sofrerão uma tributação mais gravosa”. Portanto, observa-se que é pelo critério da progressividade que o princípio da capacidade contributiva é densificado.

Neste momento, cumpre ressaltar que não se deve confundir o princípio da progressividade com o da proporcionalidade. O primeiro leva em consideração a capacidade econômica ou riqueza do contribuinte; por sua vez, o segundo viabiliza uma tributação uniforme (ABRAHAM, 2018).

Ainda sobre o princípio da progressividade, Machado Segundo (2018, p. 112) explica que, “[...] com o imposto sobre a renda, cujas alíquotas aumentam conforme cresce a base de cálculo (valor dos rendimentos) a ser tributada, indo de um limite de isenção e passando de 7,5% a 27,5%”. Dessa forma, o nomeado princípio atua no sentido da igualdade de sacrifícios e na busca pela redução das desigualdades econômicas e sociais, pois “a tributação progressiva é a forma que melhor obedece ao princípio da capacidade contributiva, pois visa igualar o sacrifício dos contribuintes e obter a equidade vertical¹” (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 72).

Dessa forma, a aplicação do princípio da progressividade, em âmbito tributário, colabora para o alcance da almejada justiça fiscal e vai ao encontro dos objetivos expressamente previstos pela CF. Por meio desse princípio, “a tributação atinge, de uma forma mais expressiva, aqueles que ocupam o topo da pirâmide social e exonera aqueles que estão na base dessa” (BUFFON, 2009, p. 188).

¹ Segundo Conti (1997, p. 74), “a igualdade vertical visa estabelecer a melhor distribuição do ônus tributário entre os contribuintes com capacidades econômicas diferentes”.

Ainda conforme Buffon (2009, p. 189), o princípio da progressividade encontra respaldo “no próprio modelo de Estado constituído em 1988, ou seja, [...] o sistema tributário deve estar fundado no próprio princípio da capacidade contributiva, o que, em regra, implica imposição fiscal progressiva”. Assim sendo, a progressividade, no âmbito tributário, enrijece e complementa o princípio da capacidade contributiva, “já que exigir idêntico percentual de contribuintes com capacidade contributiva diversa seria impor menor sacrifício àqueles com maior capacidade contributiva” (HENRIQUES, 2009, p. 177).

Diante disso, o princípio da progressividade tributária, por meio das alíquotas, onera quem possui maior riqueza ou maior capacidade tributária. Em outras palavras, a alíquota aumenta de acordo com a base de cálculo, isto é, se esta varia, implica também a variação da alíquota (MACHADO SEGUNDO, 2018). O fato é que esse princípio, além de ser um densificador do da capacidade contributiva, pode ser entendido como um meio de atingir a igualdade tributária, pois, eleva-se a “exigência de tributos à medida que cresce a capacidade de contribuir para com a coletividade” (BUFFON, 2003, p. 81).

Em suma, a progressividade constitui “um poderoso instrumento para a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, na qual as desigualdades sociais sejam reduzidas, bem como a pobreza e a marginalização, sejam erradicadas” (BUFFON, 2003, p.84). Portanto, para que se possa falar em uma tributação justa e igualitária, o ente tributante precisa fundamentar toda exigência tributária nos preceitos e princípios constitucionais tributários a fim de obter um sistema tributário delineado conforme o que determina a CF.

Assim, compreende-se a importância que a tributação possui em um Estado que tem, entre seus objetivos fundamentais, a redução das desigualdades sociais, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, bem como a promoção do bem-estar de todos. Nesse seguimento, analisam-se as modalidades de renúncia de receitas tributárias previstas no ordenamento vigente, seus conceitos, limites para sua concessão e efeitos.

3. A RENÚNCIA DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS

A concessão de qualquer espécie de renúncia de receita tributária pelo Estado deve ser realizada com muito cuidado a fim de se evitarem privilégios indevidos aos contribuintes. A ausência de cautela também pode afrontar os limites e condições que a CF, o CTN e a Lei de Responsabilidade Fiscal preconizam e, com isso, haver uma distorção no instituto.

Sendo assim, não pairam dúvidas de que qualquer renúncia de receita deve seguir, rigorosamente, as normas relativas à matéria para que recaia sobre os contribuintes uma tributação justa e igualitária. À medida que se obedece à capacidade de cada cidadão, contribui-se para o alcance da tão almejada justiça fiscal.

Com base nesse contexto, inicialmente, neste capítulo, são abordados o conceito e as modalidades de renúncia de receita na concessão de benefícios fiscais. Em seguida, à luz da CF, são discutidos os princípios constitucionais tributários e da Lei de Responsabilidade Fiscal e estudadas as exigências para a concessão desses benefícios. Por fim, faz-se uma comparação entre os impactos da concessão de benefícios fiscais que importem em renúncia de receita com o gasto público, pois, embora ocorram em situações distintas, seus efeitos para os cofres públicos, na prática, são os mesmos.

3.1 Conceito e modalidades de renúncia de receita

Inicialmente, deve-se entender como renúncia de receita a ocorrência de algum benefício fiscal ou tributário que resulte em uma arrecadação menor do que a prevista pelo ente tributante. Embora não importe em desembolso imediato por parte da administração, há uma redução de ingresso na receita expectada ou prevista (PISCITELLI, 2018).

Nessa perspectiva, é esperado que qualquer governo institua, preveja e arrecade todos os tributos que lhes foram constitucionalmente conferidos, pois, se ele é o responsável pelo destino dos recursos arrecadados, também o é pela expectativa de receita. Portanto, o Estado, ao abrir mão da cobrança de qualquer tributo, ainda mais pela ótica da renúncia de receita, está deixando de arrecadar valores que seriam empregados no cumprimento de suas finalidades essenciais (OLIVEIRA, 2010).

Com o propósito de regular esses benefícios, a Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, também denominada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), em seu art. 14, estabelece os critérios para a concessão de benefícios ou incentivos de natureza tributária. Além disso, o parágrafo primeiro do mencionado artigo dispõe sobre as modalidades de renúncia de receita, quais sejam: “anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições” (BRASIL, 2000).

Além da LRF, o art. 175 do CTN também trata da exclusão do crédito tributário na forma de isenção e anistia. Essas duas hipóteses surgem após a ocorrência do fato gerador e do nascimento da obrigação tributária; porém, antes do lançamento do tributo. Ou seja, a anistia e a isenção são um obstáculo que impedem a constituição do crédito e são consideradas uma renúncia de receita (ALEXANDRE, 2017).

Contudo, esses institutos de renúncia de receita (anistia e isenção) precisam observar parâmetros legais e constitucionais, pois só podem ser concedidos

mediante lei específica, que deve tratar especificamente do tributo que está sendo dispensado. Ademais, enquanto a anistia exclui o crédito tributário decorrente de infrações à legislação tributária, a isenção suprime o crédito tributário relativo ao tributo. No entanto, em ambos os casos, não há a dispensa da obrigação acessória (PAULSEN, 2017).

Por outro lado, ressalta-se que tanto o poder de tributar como a competência de isentar estão sob os olhares da CF, pois somente o poder que instituiu os tributos possui competência para “abrir mão” de receber os valores dos já criados, devidos e não pagos. Aliás, os art. 5º, inciso II e 150, inciso I, da CF, esclarecem que ninguém poderá exigir tributos ou deixar de recolhê-los senão por meio de lei específica que regule essa conduta. Caso contrário, conforme expresso no primeiro capítulo, afronta-se o princípio da legalidade (CARRAZZA, 2010).

A primeira forma de benefício fiscal referida pela LFR é a anistia que, em tempos anteriores, por razões políticas, “isentava de culpa ou do cumprimento da pena os agentes de crimes de natureza política. Hoje, alcança quase a generalidade dos crimes, inclusive as infrações de natureza tributária” (HARADA, 2018, p. 727).

A anistia tem como função dispensar o contribuinte do cumprimento de uma obrigação tributária decorrente da infração e possibilita que o fisco perdoe tais penalidades, impedindo que a infração seja lançada. No entanto, cumpre esclarecer que “não é a sanção que é anistiada; o que se perdoa é o ilícito; perdoado este, deixa de ter lugar a sanção; o perdão, portanto, toma o lugar da sanção, obstando que esta seja aplicada” (AMARO, 2014, p. 442). Mas isso não significa que o fato deixe de ser ilícito.

Assim, o contribuinte que descumprir suas obrigações tributárias, por exemplo, sonegando impostos, comete uma infração tributária. É justamente neste momento que a anistia surge para perdoar esse ato infracional. Com o perdão, a infração deixa de existir, restando somente a obrigação de arcar com o crédito tributário relativo ao tributo e não mais a sanção (OLIVEIRA, 2010). No entanto, esse perdão precisa acontecer após o cometimento da infração e antes do

lançamento do crédito tributário. Caso esse benefício for concedido após a constituição do crédito (lançamento da multa), estaríamos diante de uma remissão, não de uma anistia (ALEXANDRE, 2017).

Além disso, convém informar que o benefício da anistia compreende somente as infrações cometidas antes da vigência da lei que a concede conforme dispõe o art. 180 do CTN. Em outras palavras, para que se possa falar em anistia, esta deve ser concedida pelo poder público em face de infrações que ocorreram anteriormente à lei que a concedeu. Entretanto, é isento desse benefício o sujeito passivo que cometer crimes ou contravenções (BRASIL, 1966). Nesse diapasão, Harada (2018, p. 727) considera que o instituo da anistia deve ser utilizado com cautela “[...] porque, utilizado com frequência, concorre para a consolidação de uma postura negativa do contribuinte, que aconselha a impontualidade, afetando o princípio da justiça fiscal”.

Sendo assim, pode-se afirmar que a anistia deve ser entendida como o perdão dos atos infracionais relativos ao descumprimento da legislação tributária, ou seja, das penalidades, tornando inaplicável o valor da multa. Além do mais, esta não desobriga o sujeito passivo a pagar o valor relativo ao tributo, mas apenas o correspondente à infração.

Por sua vez, a isenção referida pelo art. 14 da LRF, é concedida em caráter não geral, isto é, a apenas uma parcela de profissionais, grupo econômico ou pessoas e considera as características ou fatos praticados por quem a recebe. De maneira oposta, se a isenção for de caráter geral, não seria concedido privilégio a algumas pessoas, tampouco haveria a arrecadação do tributo, o que acontece de forma parcial na isenção não geral (BROLIANI, 2004).

Além disso, a isenção, assim como todas as outras formas de dispensa de tributos, precisa se aproximar do princípio da igualdade, pois, no momento de favorecer pessoas ou grupos, é necessário considerar os princípios consagrados pela CF como norteadores de uma tributação justa (CARRAZZA, 2011). Quanto ao seu conceito (da isenção), no entendimento de Alexandre (2017), esse instituto

exclui o crédito tributário, uma vez que existe a ocorrência do fato gerador e o nascimento da obrigação tributária. Porém, não há o lançamento de crédito, não ensejando, assim, a obrigação do pagamento.

Em sentido diverso, Machado (2014) entende que a lei que institui a isenção não é uma forma de dispensa do tributo devido, mas sim a exclusão do fato gerador que o enseja. Portanto, a isenção obsta que a hipótese de incidência tributária constitua o fato gerador, que, por sua vez, não inaugura o crédito tributário.

Não obstante esses dois entendimentos, entende-se que a isenção atua diretamente sobre a norma de tributação, impedindo a incidência do fato gerador, o nascimento da obrigação tributária e a consequente constituição do crédito. Portanto, a norma isentiva impede o exercício da competência tributária e impossibilita o surgimento da obrigação principal (COSTA, 2016). Para Abraham (2018, p. 443), a isenção obsta a ocorrência do fato gerador, pois exclui “da hipótese de incidência uma parte do seu campo de ocorrência”. Esse fato não constitui a obrigação do tributo no plano concreto para pessoas abarcadas na norma isentiva.

Vale ressaltar que a isenção dispensa o contribuinte de cumprir a obrigação principal e proíbe o Fisco de lhe exigir o tributo. No entanto, essa dispensa não interrompe os compromissos relacionados às obrigações acessórias, ou seja, as de fazer, não fazer, que são necessárias à atividade de fiscalização ou arrecadação tributária (PAULSEN, 2017).

De outro modo, a remissão, caso de extinção do tributo, elencada no art. 172 do CTN, acolhida também pela LRF, em seu art.14, assim como as demais modalidades de renúncia de receita, depende da anuência da lei para que possa surtir seus efeitos. De fato, o art. 141 do CTN esclarece que, uma vez constituído o crédito, sua dispensa exige autorização e, assim, evita a responsabilização funcional (BRASIL, 1966).

Sob o mesmo ponto de vista, Sabbag (2017, p. 1263) entende que a remissão, assim como a anistia e a isenção, é uma modalidade indireta de dispensa do crédito, ou seja, depende da autorização da lei para que seja possível a sua

extinção. Tanto é assim que “esta deve sempre emanar do ente político tributante definido na CF como competente para legislar acerca do gravame em questão”.

Além do mais, o art. 150, parágrafo 6º da CF afirma que a remissão somente poderá ser concedida se fundamentada em lei específica que trate relativamente do tributo dispensado. Ela pode abranger não somente os valores referentes a tributos, mas também os que dizem respeito às multas (ALEXANDRE, 2017).

Neste instante, cumpre esclarecer que a principal diferença entre a anistia e a remissão consiste no fato de que a primeira abrange somente a sanção relativa ao tributo. Por sua vez, na segunda, a remissão pode atingir a totalidade do crédito ou somente parte dele, a penalidade, o crédito relacionado aos juros ou, até mesmo, a correção monetária (BROLIANI, 2004).

Quanto aos efeitos da remissão, conforme o art. 172 do CTN, ela visa perdoar parcial ou totalmente um crédito tributário. No entanto, esse perdão precisa atender à situação econômica do contribuinte, erro de matéria ou quando houver cobrança a menor, desigualdades ou particularidades (BRASIL, 1966).

Sobre os requisitos de admissibilidade da renúncia de receita supracitados, quando se fala em atender à situação econômica do sujeito passivo, entende-se como aquela que visa favorecer ou privilegiar os menos favorecidos. O propósito é reverter prejuízos e proteger o desenvolvimento afetado por um problema econômico (BROLIANI, 2004). No que se refere ao erro de material, segundo o citado autor, somente podem ser beneficiados pela remissão os sujeitos que cometerem infrações sem a presença de dolo.

Ademais, o parágrafo único do art. 172 do CTN, combinado com o art. 155 e o 108, parágrafo 2º, igualmente do CTN, torna inválido o ato de remissão que não atender às condições estabelecidas em lei específica, contrariar disposições normativas usadas em desvio de poder ou se valer da equidade para dispensar o pagamento de tributo devido (BRASIL, 1966). Quanto ao momento em que se concede a remissão, cumpre ressaltar que esse instituto se opera depois de lançado o crédito tributário, isto é, após o seu respectivo nascimento. Se fosse deferida antes

do lançamento do crédito, evitando o seu nascimento, o ato de renúncia seria anistia e não remissão (ALEXANDRE, 2017).

Nessa perspectiva, com o objetivo de elucidar o momento e a forma como a remissão se opera e é concedida na prática, colaciona-se o exemplo abaixo:

[...] suponha-se que, em face de graves problemas de congestionamento no *site* da Receita Federal na última semana do prazo de entrega da declaração de imposto de renda, o Congresso Nacional edite lei perdoadando da multa aplicável aos contribuintes que entregaram suas declarações na semana subsequente ao término do prazo. Na situação proposta, a lei estaria concedendo remissão ou anistia? A resposta depende de uma informação básica, qual seja a referente ao momento da concessão do benefício.

Se a lei foi editada em momento anterior ao lançamento das multas, impedindo autoridades fiscais de fazê-lo, estará concedendo anistia. Se a lei foi editada após as autuações, de forma a perdoar multas já lançadas, trata-se de concessão de remissão (ALEXANDRE, 2017, p. 532).

Sendo assim, pode-se afirmar que a remissão é: a) ato necessariamente instituído por meio de lei específica que o justifique; b) trata-se de uma modalidade de extinção parcial ou total do crédito tributário; c) ocorre após o devido lançamento do tributo; d) pode perdoar tanto o tributo como as penalidades resultantes do não cumprimento da legislação tributária. No que tange aos subsídios, outra espécie de renúncia de receita elencada pelo art. 14 da LRF, eles devem ser entendidos como recursos que saem dos cofres do governo em detrimento dos particulares. Isso significa que servem de ajuda financeira, e sua principal função é intervir no domínio econômico, nivelar a concorrência, incentivar a produção e influenciar os preços dos produtos (TORRES, 2000).

Nesse sentido, Abraham (2018, p. 443) entende que os subsídios consistem na “diferença entre o preço real de um produto e o preço pelo qual ele acaba sendo oferecido ao mercado (abaixo do real), a partir da concessão deste benefício pelo Estado ao particular (produtor ou comerciante)”. Vale ressaltar que eles não diminuem o montante esperado pela administração nem incidem sobre a receita tributária, mas impactam diretamente no que se refere às contas públicas. Além do mais, são considerados despesas e, portanto, podem prejudicar o equilíbrio das finanças públicas e o planejamento das metas constitucionais (BROLIANI, 2004).

Outra forma de benefício fiscal é a alteração de alíquotas ou a modificação da base de cálculo dos tributos. Com esse instituto, não há extinção ou exclusão do crédito tributário, mas a modificação na base de cálculo. Esta incide sobre cada uma das espécies tributárias, beneficiando aqueles que se enquadram naquela situação, que, sendo modificada, reduz o valor do tributo devido (ABRAHAM, 2018). No entanto, conforme o autor, esse benefício deve ter como finalidade o interesse da comunidade ou sociedade; em geral, relacionada a essa medida beneficiadora, que deve ser diretamente atingida por essa redução de alíquota ou base de cálculo. Convém ressaltar que as limitações do art. 14 da LRF não se aplicam ao inciso II do parágrafo 3º do mesmo artigo, pois, quando a cobrança do tributo implica maior dispêndio aos cofres públicos do que o próprio montante representa em valores, faz-se necessário o cancelamento do débito (OLIVEIRA, 2010).

Como se observa, as renúncias fiscais e tributárias, ocorridas por intermédio dos diversos tipos de benefícios tributários (isenção, remissão, subsídio, entre outros), provocam perdas na arrecadação prevista pelo ente público. Esses benefícios são concedidos a determinadas pessoas, classes, regiões ou setores com o objetivo de estimular outras políticas (ALMEIDA, 2000). Por conseguinte, qualquer tipo de benefício fiscal ou tributário que importa em redução do montante previsto pela administração se caracteriza como renúncia de receita. Para sua concessão, o art. 14 da LRF determina que sejam seguidos requisitos específicos.

Após as breves explanações sobre as modalidades de renúncia de receita, segue o estudo dos limites e requisitos para a concessão de tais benefícios. Estes precisam estar em consonância com a Lei de Responsabilidade Fiscal e a CF.

3.2 Limites e requisitos para a concessão de benefícios fiscais que importem renúncia de receitas

A CF, em seu art. 150, inciso II, proíbe que sejam instituídos benefícios fiscais ou tributários que importam em desigualdades ou privilégios infundados e que prejudiquem os contribuintes. Por outro lado, esse dispositivo atua contra as

desigualdades quando beneficia um contribuinte levando em consideração sua capacidade contributiva ou o desenvolvimento econômico da região (TORRES, 2010).

Nesse sentido, os benefícios fiscais que importam em renúncia de receita, necessariamente, precisam emanar de lei específica que definem suas condições e requisitos. A regra está explicitada no parágrafo 6º do dispositivo constitucional supramencionado, em especial, quando determina que qualquer benefício - exceto o relacionado ao ICMS, que possui regramento próprio - relativo a impostos, taxas ou contribuições, deve ser concedido somente mediante lei específica que o regule exclusivamente (BRASIL, 1988).

Cumpra ainda mencionar o art. 165, parágrafo 6º, do mesmo texto constitucional, o qual, por conta dos impactos que a renúncia pode acarretar, visa manter o equilíbrio das contas públicas e conferir maior transparência aos benefícios. Em efeito, ele preceitua que “o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia” (BRASIL, 1988).

Da mesma forma, o art. 1º, parágrafo 1º da LRF regulariza a gestão fiscal, determinando que esta seja transparente, evite riscos e corrija eventuais desvios de conduta capazes de impactar negativamente nas contas públicas. Isso significa que ela precisa cumprir metas e respeitar as condições e limites relacionados à renúncia de receitas (MACHADO SEGUNDO, 2018).

Para Torres (2000), esse dispositivo exige que a administração, na hora de conceder benefícios tributários, seja transparente, mantenha o equilíbrio no orçamento, proporcione o desenvolvimento econômico e social e, principalmente, evite privilégios individuais e direcionados. Portanto, quando se trata de incentivo ou benefício de natureza tributária, a LRF exige uma condição formal obrigatória para todas as renúncias tributárias, qual seja: “a elaboração de um relatório de impacto

orçamentário financeiro, demonstrando o valor renunciado, atendendo ao princípio da transparência [...]” (MOREIRA NETO, 2001, p. 148).

Em relação a esse relatório de estimativa do impacto financeiro, ele deve comprovar que o ente público, ao renunciar parcela da arrecadação, não contribuirá para o orçamento da administração pública de forma negativa (PISCITELLI, 2018). Além da condição formal (relatório de impacto financeiro), a concessão de qualquer benefício fiscal que resulta em renúncia de receita exige outras duas condições materiais. A primeira, que se encontra expressa no inciso I do art. 14 da LFR, requer que o valor renunciado não seja computado no cálculo de receita líquida e que a exclusão não afete as metas e resultados fiscais (MOREIRA NETO, 2001).

A segunda condição material, por sua vez, está prevista no inciso II do art. 14 da referida lei e trata das medidas de compensação. Estas deverão ser implementadas tanto no exercício de vigência da lei que vier a conceder qualquer benefício como nos dois seguintes (BRASIL, 2000).

Ainda em relação às medidas de compensação, Broliani (2004, p. 74) nos ensina que elas devem ser entendidas como um “aumento de receita pela elevação das alíquotas dos tributos, pela ampliação das bases de cálculo, pela majoração dos tributos já instituídos, ou pela criação de novos tributos.” Neste sentido, tais medidas obrigam que a carga tributária tenha seus níveis elevados, pois o governo necessita cobrir os gastos resultantes das renúncias, fazendo com que aqueles que não foram diretamente beneficiados pelos incentivos fiscais suportem um ônus tributário maior como medida de compensação (ALMEIDA, 2000). Ademais, qualquer renúncia de receita está, primeiramente, sujeita à compensação do benefício pelo aumento da tributação, para somente depois tornar possível a concessão e a implementação do benefício fiscal (BROLIANI, 2004).

Isso se deve pelo fato de a LRF ter o objetivo de impedir a renúncia de receita indiscriminada e evitar que Estados e Municípios se tornem financeiramente insuficientes. Do mesmo modo, a lei exige que a dispensa do tributo seja

implementada mediante compensações que mantenham o equilíbrio fiscal e o orçamento público (OLIVEIRA, 2010).

Nesse sentido, o §2º do art. 14 da LRF determina que a renúncia só surtirá efeitos “a partir do memento em que implementadas as medidas de compensação. Essa determinação visa a evitar que a Administração apenas assuma a criação de medidas discursivamente, sem que as institua de forma efetiva” (PISCITELLI, 2018, p. 103).

Entretanto, as medidas de compensação estão dispensadas nos casos em que a administração pública não previu, na sua Lei Orçamentária Anual, o cálculo do valor renunciado. Essa regra revela que, se a renúncia de receita não era esperada e não foi computada, não se trata de renúncia, aplicando-se somente o relatório de impacto constitucionalmente previsto na CF (art. 165, §6º) e não a norma do art. 14 da LRF (TORRES, 2000).

O legislador condiciona outras duas medidas, das quais, pelo menos, uma delas deve ser observada para a concessão da renúncia. São elas: “a estimativa de receita” e o demonstrativo de que “não haverá prejuízo às metas estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais”. Além disso, são necessárias medidas de compensação de receitas por meio de aumento ou criação de outros tributos (PISCITELLI, 2018, p. 102-103).

Com efeito, as regras estabelecidas pelo art. 14 da LRF servem de requisito de validade para a instituição dos benefícios tributários. Isso significa que, para que a renúncia de receita seja válida, é preciso que se observem as condições da LRF, que visam ao controle eficaz na aplicação e administração dos recursos que compõem o erário (PISCITELLI, 2018).

No entanto, vale salientar que nem a CF nem a LRF proíbem a renúncia de receita tributária, mas exigem que sua permissão seja clara e quantificada. Essa determinação é “para que a sociedade analise os efeitos benéficos e sociais que a renúncia poderá gerar, e também para garantir que os incentivos fiscais concedidos

não prejudiquem as demais obrigações constitucionais que visam o bem comum” (BROLIANI, 2004, p. 75).

Portanto, o que se espera desses benefícios fiscais é que eles não somente excetuem a regra geral que impõe o tributo e reduzam a arrecadação potencial por parte do ente público, mas proporcionem maior capacidade econômica ao contribuinte. Dito de outro modo, “seu efeito esperado é o incentivo à adoção de uma determinada prática ou conduta do beneficiário do incentivo que ofereça e gere um ganho a comunidade diretamente relacionada ou à sociedade em geral” (ABRAHAM, 2018, p. 444).

Não obstante, de acordo com Oliveira (2010), mesmo que as renúncias tributárias observem a CF e a LRF, quando se trata de benefícios fiscais, há um impacto na parte das receitas do ente público, afetando seu poder de investimento. Em virtude disso, é indispensável que o poder executivo aponte a maneira pela qual recompensará essa perda. Como consequência, é de suma importância que os benefícios fiscais não prejudiquem o poder de investimento público, que já é, na maioria das vezes, escasso (OLIVEIRA, 2010). Em síntese, os benefícios fiscais ou tributários que expressem perdas na arrecadação, reduzindo o ingresso de recursos aos cofres públicos, precisam estar de acordo com as diretrizes e balizas determinadas pela CF e pela LRF. Caso isso não ocorrer, o gestor poderá ser responsabilizado.

Assim, realizaram-se breves considerações sobre os requisitos que, necessariamente, precisam ser observados pelo poder público na hora de conceder qualquer benefício que importe em renúncia de receita. Na próxima seção, analisa-se esse instituto que, ao beneficiar determinadas pessoas, grupos, setores, entre outros, causa o mesmo impacto que o gasto tributário, pois seus efeitos são, muitas vezes, análogos ao da despesa pública.

3.3 A renúncia de receita (benefício fiscal) como gasto tributário

Para que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios desempenhem suas obrigações, necessitam de recursos, que podem ser obtidos da coletividade ou por meio de financiamento (dívida) público. É, principalmente, por intermédio dessas duas modalidades de receita pública que os entes federados atendem à sociedade, fornecendo saúde, segurança, educação, entre outras (PASCOAL, 2015). Em vista disso, essa saída de receita é denominada despesa pública e representa um conjunto de gastos que se tornam obrigatórios quando o Estado se compromete a promover políticas públicas (PISCITELLI, 2018).

Nesse sentido, conforme leciona Abraham (2018), pode-se dizer que a despesa pública representa a aplicação de um conjunto de recursos financeiros obtidos, especialmente, mediante a arrecadação tributária. Tais recursos são destinados às necessidades da coletividade e ao funcionamento da própria máquina estatal. Nesse sentido, a expressão “gasto tributário” é interpretada como um investimento relativo à sociedade ou ao patrimônio estatal.

Para Pascoal (2015), a despesa pública corresponde aos investimentos feitos pelos entes federados em face das inúmeras responsabilidades que estes possuem e que são inerentes à manutenção da sociedade. Em efeito, para os entes públicos, eles são vistos como desembolsos, cujo objetivo é atender aos interesses da sociedade em geral, amparados na CF, leis ou contratos (PASCOAL, 2015). Baleeiro (2006, p. 76) entende como despesa pública a “aplicação de certa quantia, em dinheiro, por parte da autoridade ou agente público competente, dentro de uma autorização legislativa, para a execução de fim a cargo do governo”.

No entanto, inúmeras vezes e de maneira semelhante, esses investimentos – gastos tributários - são concedidos na forma de benefícios fiscais e, por conseguinte, equiparados às renúncias de receitas tributárias, pois seus efeitos são os mesmos. De acordo com Abraham (2018, p. 442), “aquele determinado recurso financeiro cujo ingresso era esperado nos cofres públicos deixa de ser arrecadado por força de alguma espécie de renúncia de receita fiscal.”

Essas isenções e outros benefícios fiscais inerentes aos tributos são uma forma de assistência governamental. Embora não façam parte da estrutura do imposto, constituem um gasto do governo por meio do sistema de tributação, pois se equiparam aos tributos. Esse fato ocorre quando não reduzem a carga tributária por intermédio de um gasto direto e desistem de parte dos impostos previstos (ALMEIDA, 2000).

Ainda conforme Almeida (2000), os benefícios fiscais representam uma forma de gasto público no momento em que o contribuinte é isento de parte do seu imposto devido. É como se o Estado o tivesse cobrado do contribuinte e depois lhe concedesse uma doação. Dito de outro modo, os efeitos de um incentivo fiscal ou de um gasto público são os mesmos, isto é, representam uma diminuição na arrecadação por parte do ente público. Torres (2010, p.13) corrobora as afirmações de Almeida ao sustentar que “[...] a diferença entre a renúncia de receita (benefício fiscal) e a despesa pública é de mera índole jurídico-formal, o que, por consequência lógica, implica numa identidade pragmática entre ambas”.

Em efeito, tanto os benefícios como a despesa pública são, evidentemente, um gasto tributário. Aqueles, na maioria das vezes, acarretam um menor recolhimento de tributos para um determinado grupo de contribuintes ou setor, não representando uma saída direta de recursos públicos. A segunda é empregada em prol das necessidades da coletividade ou na manutenção da máquina estatal. Em síntese, ambos apresentam o mesmo resultado econômico para o Estado, isto é, uma redução de receitas (HENRIQUES, 2009).

Esse também é o entendimento de Martins (2013), para quem a diferença entre renúncia de receita e gasto público é o momento em que afetam o tesouro público. Na despesa (gasto público), os recursos entram nos cofres públicos e depois saem. Já na renúncia, esses valores não chegam a entrar, mas, em ambos os casos, há uma redução na capacidade de investir por parte da administração.

Portanto, mesmo que a despesa pública e a renúncia de receitas sejam diferentes juridicamente, são gastos públicos, pois seus efeitos financeiros são

semelhantes, e ambos resultam em prejuízos para o erário (HENRIQUES, 2009). Em outras palavras, uma e outra apresentam o mesmo efeito, pois, enquanto a despesa direta faz aumentar as saídas dos cofres públicos, os benefícios fiscais, mediante as renúncias fiscais, diminuem a entrada de receita. Enfim, as consequências são idênticas: o esgotamento financeiro da Administração Pública e o enriquecimento do sujeito passivo (TORRES, 2004).

Tanto é assim que a Receita Federal (RF) enquadra as renúncias de receitas como gasto tributário, ou seja, gastos do governo de forma indireta por meio do sistema tributário. Além disso, segundo a RF, somente em 2019, a União deixou de arrecadar, em virtude de renúncia de receita (gasto tributário), cerca de R\$ 307.112.820,67 (trezentos e sete milhões, cento e doze mil, oitocentos e vinte reais e sessenta e sete centavos)².

Outra modalidade de despesa pública que causa os mesmos impactos da renúncia de receita são as chamadas subvenções, pois as duas modalidades transferem recursos financeiros ao particular. Com isso, ensejam um dispêndio pecuniário ao ente tributante, causando desoneração ao erário (OLIVEIRA, 2010).

Nesse diapasão, a Lei nº 4.320, que institui normas de direito financeiro, em seu art. 12, parágrafo 3º, elenca a subvenção como uma categoria de despesa, que pode ser considerada como “transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas”. Estas se dividem em duas espécies: as sociais, que se destinam às instituições sem fins lucrativos; as econômicas, disponibilizadas às empresas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril (BRASIL, 1964).

Além do mais, verifica-se que as subvenções são concedidas na forma de transferência de recursos financeiros dos cofres públicos para o particular e não possuem uma contraprestação econômica por parte de quem recebe esses valores

² Dados obtidos no site da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <https://painei3.tcu.gov.br/QvAJAXZfc/opendoc.htm?document=ias1%5Cren%C3%BAncias%20tribut%C3%A1rias%20federais.qvw&lang=pt-BR&host=QVS%40IAS1&anonymous=true>.

(HENRIQUES, 2009). De acordo com Meirelles (1998), elas são atos liberatórios do município que devem ser autorizados por lei local. Seu propósito é auxiliar na realização de obras, serviços ou atividades de interesse público; jamais para beneficiar individualmente as pessoas.

No entanto, a subvenção é usada de forma discricionária pelo Poder Executivo para disponibilizar transferências de recursos financeiros ao particular como estímulo e incentivo a determinadas atividades. Vale ressaltar, que, em cada caso, a administração considera as justificativas de ordem pública e a disponibilidade de valores (TORRES, 2000).

Nessa linha, verifica-se que existem semelhanças entre os efeitos do benefício fiscal e o da subvenção (espécie de despesa), pois ambos geram prejuízo ao erário e beneficiam particulares, o que poderia gerar problemas na gestão e no planejamento das finanças públicas (HENRIQUES, 2009). Ainda conforme o autor, o fato de o benefício tributário causar uma perda na arrecadação, pode-se unir os conceitos de benefício fiscal e despesa pública, pois o gasto tributário é apenas uma forma de aferir a quantia de receita perdida pela administração que concede o benefício.

Outro ponto a ser destacado é que os benefícios fiscais não representam saída de recursos, o que gera uma falsa ilusão de que não houve gasto público. Em vista disso, torna-se mais difícil perceber a diminuição da capacidade financeira do Estado. Aliás, pelo viés político, é mais vantajoso ultimar uma receita do que autorizar um gasto direto (MARTINS, 2013). Com base no exposto, pode-se afirmar que a despesa pública e a renúncia de receita causam o mesmo efeito econômico: a redução do poder de investimento por parte da administração.

Assim, nesta seção, esclareceram-se os conceitos e modalidades de renúncias, as exigências e requisitos relacionados àquelas (renúncias) que importam em benefícios fiscais e tributários. Na sequência, são analisados os benefícios fiscais que acarretam renúncia de receita diante do princípio da igualdade tributária.

4 OS BENEFÍCIOS FISCAIS FRENTE AO PRINCÍPIO DA IGUALDADE

Os benefícios fiscais, que implicam renúncia de receita tributária, precisam estar de acordo com os princípios constitucionais assegurados pela CF e, principalmente, amparados pelo art. 5º do mandamento constitucional. Sendo assim, qualquer distinção que provoque a exclusão de algum contribuinte da regra geral de incidência tributária necessita ser devidamente justificada. Com base nisso, este capítulo busca identificar os aspectos relevantes que provocam discriminações de contribuintes sob o aspecto do alcance do princípio da igualdade e da capacidade econômica de contribuir de cada cidadão.

Para tanto, inicialmente, analisa-se o princípio da igualdade universal e tributária. A seguir, é feito um estudo sobre a concessão de benefícios que importa em tratamento diferenciado e seu possível desincentivo para o pagamento dos tributos dentro do prazo. Neste caso, beneficiaria aqueles que não cumprissem as suas obrigações. Por fim, é analisada a concessão de benefícios dentro dos limites legais e constitucionais, respeitados os princípios constitucionais tributários, que devem embasar a busca de uma sociedade mais justa e igualitária, efetivando o texto previsto pelo art. 3º da CF.

4.1 A definição e o alcance do princípio da igualdade tributária

A igualdade tributária³ exerce papel fundamental na concretização de uma tributação justa e igualitária. No entanto, antes de adentrarmos nas consequências desse princípio, faz-se necessário, para melhor compreensão do trabalho, uma breve conceituação da igualdade universal, inclusive aquela positivada no art. 5º da CF.

A igualdade é um princípio universalmente reconhecido. Como direito subjetivo, ela determina que todos devem ser tratados de forma igual perante a lei e proíbe discriminações. Ademais, visa impedir desigualdades discriminatórias e privilégios odiosos. Em suma, ele pretende inibir “a desigualdade entre iguais e as distinções entre semelhantes” (MOSCON, 2019, p. 13).

No ordenamento jurídico brasileiro, o princípio da igualdade é encontrado no capítulo do art. 5º do texto constitucional, o qual determina que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza. Com isso, garante-se [...] a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade [...]” (BRASIL, 1988).

Além de ser um princípio, portanto, que abrange a todos, sem distinção, no entendimento de Ávila (2009), a construção, a conservação ou até mesmo a reconstrução da igualdade não são tarefas de apenas uma instituição. Para ele, a luta pela igualdade é um dever de toda sociedade, inclusive da doutrina, do Poder Legislativo, do Poder Executivo e do Poder Judiciário.

Nesse sentido, o mencionado autor ensina que a igualdade é um dos principais institutos constitucionais do Estado Democrático de Direito. Portanto, permeia todos os demais ramos da legislação brasileira como uma garantia

³ Para se obter a igualdade tributária considera-se também a equidade como elemento essencial para a eficácia da igualdade. A concepção da equidade passa a ser a justiça aplicada no caso particular, ou seja, a justiça contextualizada e individualizada (ALVEZ, 2014).

universal aos integrantes da sociedade, conferindo que não haja discriminação entre pessoas, situações ou fatos.

Sendo assim, a igualdade pode ser considerada um instrumento que impede o tratamento uniforme a pessoas diferentes. Caso isso não ocorrer, o ordenamento jurídico estará a “veicular uma condenável desigualdade no lugar de uma aconselhável isonomia”, colocando em xeque a tão almejada igualdade (SABBAG, 2017, p. 168). Do mesmo modo, se a CF determina que os cidadãos sejam tratados de maneira uniforme, a não ser que existam motivos para alguma atitude discriminatória que justifique o tratamento desigual, entende-se que existe uma presunção a favor da igualdade ou contra a desigualdade. Dito de outro modo, não há necessidade de justificar o tratamento igual, mas sim o desigual (ÁVILA, 2009).

Ademais, a norma contida no princípio da igualdade impõe a não diferenciação de pessoas iguais; por outro lado, obriga o tratamento desuniforme a pessoas diferentes. “Isto é, as normas legais nada mais fazem que discriminar situações, de modo que as pessoas compreendidas em umas ou em outras vêm a ser acolhidas por regimes diferentes” (MELLO, 2000, p. 12-13). No entanto, quando houver discriminações, “[...] o tratamento formalmente desigual deve visar à redução das desigualdades fáticas ou materiais, o que equivale a uma nova concepção de justiça, a qual sempre esteve intrinsecamente vinculada à ideia de igualdade” (BUFFON, 2009, p. 113).

Cumprir informar que o princípio da igualdade também é considerado um sobreprincípio, isto é, se comparado a outros princípios e normas constitucionais, o da isonomia ocupa um lugar consagrado entre eles. Isso ocorre na medida em que houver um desnivelamento a seu favor quando se preceitua que só será possível um tratamento diferenciado mediante razões que justifiquem a sua inversão (ÁVILA, 2009). Ainda segundo o autor, para que aconteça a distinção, faz-se necessária uma verificável e razoável fundamentação.

Essa distinção é baseada na igualdade perante a e na lei, isto é, que ela seja formal e, principalmente, material. Isso significa que, na igualdade formal, é aplicada

básica e puramente a lei. Já na material, consideram-se os aspectos diferenciadores dos cidadãos para que os iguais sejam tratados da mesma maneira; e os desiguais, diferentemente. Dessa forma, a igualdade material busca, e até mesmo impõe, um tratamento adequado conforme as particularidades do indivíduo ou grupo. Sendo assim, é de suma importância saber quem são os iguais e os desiguais, tendo em vista que, caso uma lei instituir uma “mesma taxa de imposto para todos os cidadãos seria formalmente igual, mas seria profundamente desigual quanto ao seu conteúdo, pois equiparava todos os cidadãos, independentemente dos seus rendimentos” (CANOTILHO, 2002, p. 427).

Nesse sentido, tem-se a igualdade como princípio garantidor de que não haverá desigualdades arbitrárias ou temerárias. Para tanto, “a lei deve ser uma e a mesma para todos. Qualquer especialidade ou prerrogativa que não for fundada só e unicamente em razão muito valiosa do bem público será uma injustiça e poderá ser uma tirania” (MELLO, 2000, p. 18).

Portanto, não basta apenas uma racional diferença para que alguém receba um tratamento distinto. O preceito estabelecido por esse princípio requer que o vínculo demonstrável esteja essencialmente amparado pela CF e que outro princípio fundamental incida, de forma mais profunda, no caso concreto (MOSCON, 2019).

Além do mais, deve-se ter em mente que as pessoas são diferentes por natureza, e o Direito não pode torná-las iguais. Ao contrário, ele “deve considerar estas desigualdades e atribuir, em função delas, um tratamento desigual entre as pessoas, de modo a fazer com que as desigualdades naturais das pessoas sejam atenuadas” (CONTI, 1997, p. 25).

Diante disso, pode-se afirmar que a igualdade é um instrumento aplicado a todas as pessoas. Porém, é necessário avaliar as particularidades de cada uma, para que os iguais recebam o mesmo tratamento, e os desiguais sejam tratados de forma distinta a fim de que não haja discriminações injustificadas e infundadas.

É justamente por isso que o princípio da igualdade também deve ser aplicado em matéria tributária, especialmente quando envolve pagamento de tributos. Tanto é

assim que a CF, em seu art. 150, inciso II, veda a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente (BRASIL, 1988). Para cumprir esse mandamento constitucional, o princípio da capacidade contributiva deve servir como balizador para que seja aferida a capacidade de contribuir de cada cidadão, identificando se eles são iguais ou não na hora de pagar tributos. Ao respeitar esse princípio, “cada contribuinte arca com um ônus tributário mais elevado quanto maior for a sua capacidade de sustentar esse ônus” (CONTI, 1997, p. 29).

Neste sentido, o princípio da igualdade deve se atentar às distinções feitas entre contribuintes na hora de conceder benefícios tributários, uma vez que a diferenciação em relação ao sujeito passivo deve se basear em fatos reais. De fato, quando os benefícios são concedidos por “motivos meramente subjetivos e não fundamentados em finalidade objetivamente verificável e constitucionalmente aferível, é irrazoável” a sua justificativa (ÁVILA, 2009, p. 44).

Além do mais, o § 1º do art. 145 da CF determina que os impostos “terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. Em outras palavras, a medida de aplicação da igualdade em matéria tributária será aferida pela capacidade do contribuinte de assumir o ônus tributário, ou seja, pela sua capacidade contributiva (BRASIL, 1988). Dessa forma, em regra, quando dois contribuintes se encontrarem sob a mesma capacidade contributiva, serão considerados equivalentes pelo ente tributante e deverão receber o mesmo tratamento tributário, pois possuem a mesma capacidade econômica para arcar com as despesas públicas (MACHADO SEGUNDO, 2018),

Diante disso, é permitido afirmar que as discriminações fiscais que implicam a exclusão de alguém da regra tributária geral, quando infundadas, prejudicam a liberdade do contribuinte (garantida pelo art. 5º da CF). Ademais, configuram um privilégio odioso na medida em que desrespeitam a igualdade individual do cidadão. Em vista disso, a igualdade necessita de parâmetros e instrumentos para sua aplicação (TORRES, 2010).

A capacidade contributiva é um princípio constitucional que concorre para a tão almejada justiça fiscal. Esse princípio se concentra na ideia de justiça tributária e assume papel fundamental na garantia de que os contribuintes sejam igualmente tributados. Isto é, exige que a discriminação seja, quando constitucionalmente fundamentada, uma condição diferenciadora daquele que não se encontra no mesmo nível tributário dos demais, ensejando que ele colabore conforme sua capacidade (MOCON, 2019).

Neste sentido, conforme a autora (MOCON, 2019), o princípio da capacidade contributiva é um dos princípios basilares para o alcance da igualdade, inclusive a tributária, pois, à medida que se projeta como princípio garantidor, constitui-se também em um limitador. O fato se deve por ele exigir uma contribuição superior dos que possuem maior capacidade econômica e inferior para aqueles com menor poder aquisitivo, resultando em condições tributárias iguais a todos.

Para Carrazza (2011, p. 96), o princípio da capacidade contributiva é um desdobramento do da igualdade, pois assegura que os contribuintes paguem seus tributos de acordo com suas capacidades e ideais constitucionais. Com efeito, é justo que o indivíduo que tenha muito pague proporcionalmente mais imposto daquele que possuir menos. Dessa forma, o princípio da capacidade contributiva se torna “um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance a tão almejada justiça fiscal”.

Diante disso, o princípio da capacidade contributiva, conforme ensina Conti (1997, p. 26), “é uma das maneiras pelas quais o princípio da igualdade aplica-se dentro do sistema constitucional tributário” ao ponto de tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida das suas desigualdades. Paralelamente a isso, o princípio da progressividade tributária é alicerçado nesse princípio, e é uma forma de concretizar a igualdade tributária. Conforme Buffon (2003), esse seria o meio mais propício de se cobrarem tributos considerando a capacidade econômica de cada contribuinte.

Sendo assim, “a progressividade está limitada pelo princípio da capacidade contributiva, visando a não-confiscatoriedade e ao não-cerceamento de outros direitos constitucionais” (CASTILHO, 2002, p. 94). Neste sentido, segundo Buffon (2003), o princípio da progressividade, por intermédio do da capacidade contributiva, é fundamental para que o Estado possa atingir os ideais expressos no art. 3º da CF. Dessa maneira, os cidadãos com maior capacidade de contribuir (que possuem maior riqueza) participariam de forma mais efetiva na busca de uma sociedade justa, solidária e igualitária.

Portanto, pode-se declarar que o princípio da progressividade é um meio de concretizar o da capacidade contributiva e, conseqüentemente, o da igualdade. Em efeito, “a aplicação da progressividade tributária dá ensejo a uma efetiva justiça fiscal, compatível com o princípio da igualdade, de acordo com uma concepção mais adequada ao novo Estado Democrático de Direito” (BUFFON, 2009, p. 188),

Diante disso, conclui-se que o Estado não pode exigir do contribuinte mais do que ele pode oferecer. Por outro lado, não lhe cabe dispensar a regra geral sem uma justificativa razoável, pois os tributos, que são devidos por todos, sob pena de estarem infringindo os direitos individuais do cidadão, tornarão qualquer ato inválido (CANOTILHO, 2002).

Ademais, na medida em que a igualdade tributária exige que os tributos sejam distribuídos conforme a capacidade econômica dos contribuintes, por consequência, os benefícios fiscais devem respeitar a igualdade conferida pela CF e pelos princípios. (MOSCON, 2019). Para que se concedam tais benefícios, as discriminações feitas pelo legislador precisam estar em consonância com os valores consagrados pela CF. Em outras palavras, estes não podem ser contrariados, como também essa distinção deve levar em conta os valores constitucionais envolvidos para que se chegue a uma razoável finalidade (MACHADO SEGUNDO, 2018). Com efeito, antes de discriminar pessoas, é de suma importância analisar quais desigualdades merecem um tratamento diversificado, pois os baseados em arbitrariedades e em desacordo com os princípios fundamentais e os direitos

humanos consagrados pela CF são incompatíveis com o Estado Democrático de Direito (BUFFON, 2003).

Posto isso, de modo geral, pode-se anunciar que a igualdade veda a discriminação injustificada. Porém, quando os benefícios fiscais são concedidos no sentido de corrigir distorções e adequar os menos favorecidos à sua capacidade de contribuir, buscando alcançar a igualdade material e o bem comum, a discriminação tende a ser constitucional, pois atinge sua finalidade, ou seja, aproxima-se da justiça tributária (MOSCON, 2019).

Portanto, a igualdade tributária, por intermédio da capacidade contributiva e da progressividade, coíbe as discriminações que não estejam fundadas em princípios e normas constitucionais. Neste sentido, cabe a esses institutos conferirem tratamento igual aos iguais; e desigual, aos desiguais. No entanto, precisam estar embasados em fundamentos materiais relevantes e justificáveis, inclusive na própria lei que instituiu a discriminação. Esses princípios proíbem a discriminação instituída por meio de categorias subjetivas e sem justificativas razoáveis.

Analisada a definição e o alcance do princípio da igualdade tributária, na próxima seção, mencionam-se os benefícios fiscais que importam em tratamento diferenciado entre contribuintes com a mesma capacidade econômica de contribuir.

4.2 Os benefícios fiscais e o tratamento diferenciado entre contribuintes

Os incentivos fiscais são um instrumento de que o Estado se utiliza para intervir na economia. A finalidade é estimular empresas ou condutas dos contribuintes para dar efetividade ao desenvolvimento econômico-social, bem como garantir os ideais preconizados pelos art. 1º e 3º da CF (LIMA, 2015).

No entanto, se houver discriminações fiscais infundadas, a liberdade do contribuinte, contida no art. 5º da CF, estará extremamente ferida. Com efeito,

qualquer discriminação injustificável que exclua alguém da regra tributária geral ou de um privilégio se constituiu em uma ofensa aos direitos humanos. O resultado é a inobservância do princípio constitucional da igualdade e a quebra do da justa repartição dos encargos tributários (TORRES, 2010).

Diante disso, a CF e LRF restringem esses incentivos fiscais impondo regras no que diz respeito à sua forma de concessão. Esses requisitos se preocupam com o montante que será renunciado e o impacto que essa perda trará aos cofres públicos e desabrigados por esse privilégio (PINTO, 2015). Segundo o autor, não basta que o Poder Executivo, ao renunciar parte da receita, alegue, de forma genérica, “proteção ao meio ambiente” ou “promover o desenvolvimento de determinada região”. Além do “como” e do “porquê”, é preciso que se estabeleçam metas claras a serem alcançadas em um tempo determinado e que esse benefício esteja embasado em normas e princípios constitucionais.

Nesse sentido, como determina o § 1º do art. 14 da LRF, a “isenção em caráter não geral” representa uma forma de benefício fiscal, pois, quando não se aplica à totalidade dos contribuintes, constitui uma exceção à norma geral. Dessa forma, discriminam-se contribuintes, enquadrando-se como renúncia de receita (BRASIL, 1966).

À vista disso, a legislação supracitada possui o intuito de controlar o orçamento tributário para que não haja um desequilíbrio nas contas públicas. Porém, o que acontece na autorização desses benefícios, conforme Panunzio (2013, p. 9), é que “hoje impera a lei do politicamente mais forte: conseguem incentivos fiscais os setores que têm maior poder de articulação e pressão no governo e no Congresso Nacional”. Dito de outro modo, os beneficiados são os que possuem mais capacidade econômica.

Assim, para a concessão desses benefícios fiscais, faz-se necessário elencar alguns casos de tratamento diferenciado entre contribuintes que acarretam benefícios fiscais odiosos, ensejando uma tributação injusta sob os olhares da

igualdade e da capacidade contributiva. Cumpre lembrar que, por outro lado, há as discriminações consideradas não odiosas.

Para exemplificar um caso de incentivo fiscal concedido a um sujeito passivo possuidor de elevada capacidade econômica, cita-se a instalação da multinacional Ford Motor do Brasil no Rio Grande do Sul (RS). Estima-se que somente a doação de terrenos e isenção de ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) os valores ultrapassaram os R\$3.000.000.000,00 (três bilhões de reais). À época, a empresa estaria entre as três maiores do mundo, o que, a princípio, evidenciava a não necessidade do incentivo fiscal. Sendo assim, esse benefício fiscal pode ser considerado odioso (TRAMONTIN, 2002).

Por esse motivo, é imprescindível analisar a proporção entre os meios empregados na concessão de benefícios e os fins desejados, pois a administração precisa levar em conta a proporcionalidade e a razoabilidade do ato praticado. Caso contrário, o Estado pode estar incentivando alguém sob os alicerces do abuso de poder e não de acordo com o princípio da igualdade tributária, capacidade contributiva ou desenvolvimento econômico (MOSCON, 2019).

Conforme a nomeada autora, a justificativa para permissão do privilégio deve ser clara e baseada em princípios balizadores da justiça, pois as discriminações somente serão admitidas se corrigirem desigualdades. Por outro lado, as infundadas e superficialmente justificadas são proibidas e, nesse caso, os privilégios, considerados odiosos.

Nesse sentido, qualquer desigualdade desarrazoada que exclua alguém da regra geral tributária ou não o inclua no privilégio, constitui ofensa aos direitos humanos assegurados pelo art. 5º da CF. Logo, as distinções entre contribuintes devem levar em conta a sua capacidade econômica (TORRES, 2010). Noutras palavras, as desigualdades merecedoras de distinção são aquelas cujo tratamento diferenciado pode ser justificado, isto é, quando ele estiver alicerçado nos princípios constitucionais do “Estado Democrático de Direito, principalmente o respeito aos direitos humanos e fundamentais” (BUFFON, 2003, p. 64).

O nomeado autor acrescenta que as desigualdades precisam estar compatíveis com o Estado Democrático de Direito, com os direitos fundamentais e com as discriminações instituídas pelo viés econômico do contribuinte. Dito de outro modo, aqueles que possuem maior riqueza contribuem de forma mais onerosa; de forma mais branda, os que possuem uma menor capacidade econômica.

Assim, as dispensas fiscais também podem adequar a capacidade contributiva à realidade atual ou ao caso concreto. Sobre isso, Moscon explica que,

Nas zonas de produção rurais, atividade desenvolvida ao sabor dos tempos, cuja previsibilidade nem sempre se confirma, pode causar prejuízos inesperados para o produtor. Tributos anuais ou similares, cujo pagamento seria suportado com a produção que foi prejudicada, recebem benefício da remissão e da anistia. Nesse caso a capacidade contributiva se alterou. Juízos de ponderação e adequação orientados pelos postulados da razoabilidade e da proporcionalidade servem de instrumento de medida para justificar, legitimando o benefício da dispensa fiscal (MOSCON, 2019, p. 104).

Portanto, a autora entende que o tratamento discriminatório deve considerar a dignidade da pessoa humana e a capacidade econômica do contribuinte, pois os postulados da igualdade foram atendidos no momento em que se concedeu o benefício. Diante disso, a capacidade contributiva representa um dos princípios mais importantes na hora de conceder uma isenção, pois, a partir dele, torna-se possível o reconhecimento da capacidade econômica do contribuinte para suportar o ônus tributário. Essa admissão possibilita amparar aqueles com menor poder aquisitivo em detrimento dos que possuem maior capacidade econômica (TORRES, 2010).

No entanto, se o contribuinte possuir forte capacidade contributiva, como é o caso da Ford Motor do Brasil, nas palavras do autor (2010, p. 311), “essa isenção perde seu fundamento jurídico e se aproxima do privilégio odioso proibido pelo art. 150, II, da CF 88, a não ser que encontre justificativa no princípio do desenvolvimento econômico”. Mas, mesmo que a razão para o tratamento diferenciado seja justificada mediante comprovação de outro princípio que não seja o da igualdade ou o da capacidade contributiva, é possível que esse tratamento venha a ser considerado inválido em razão da sua excessividade (ÁVILA, 2009).

Para elucidar o que seria um tratamento considerado excessivo, Ávila nos fornece um exemplo: a União, objetivando o desenvolvimento de determinada região, edita uma lei reduzindo em 30% os impostos das empresas de determinado setor de um município. Nesse caso, a lei estaria juridicamente fundamentada no princípio do desenvolvimento econômico por estar promovendo o incremento da região. No entanto, essa mesma lei poderia ser considerada excessiva se a redução dos impostos impossibilitasse ou prejudicasse empresas do mesmo setor de outra região. Tal ideia repousa no fato de que estas não conseguiriam competir com aquelas instaladas na região beneficiada, contrariando o direito fundamental da livre concorrência.

Nesse sentido, Tipke e Lang (2002, p. 55) entendem que, se o princípio da igualdade, expresso no art. 5º, caput e 150 inciso II da CF, não possuírem restrições para sua validade e “se o princípio da capacidade contributiva consiste no próprio princípio da igualdade aplicado em matéria tributária,[...] o princípio da capacidade contributiva sempre será aplicado, salvo se for impossível”. Contudo, pode-se extrair dos aludidos artigos que, caso o poder público conceder um incentivo fiscal para uma empresa de um determinado setor, terá que estendê-lo às demais a ele pertencentes.

Caso essa extensão não ocorrer, o poder público estará infringindo o art. 5º, do cap.150, inciso II da CF, por tratar de forma desigual contribuintes que se encontram em situação equivalente (BRASIL, 1988). Não obstante, outro fator que deve ser determinante na hora de se concederem benefícios fiscais é a necessidade de haver uma relação coerente entre a discriminação e o resultado que ela produz, “razão pela qual as distinções não podem, direta ou indiretamente, colidir com os princípios sobre os quais se alicerça o Estado Democrático de Direito”, principalmente os elencados no art. 3º da CF (BUFFON, 2003, p. 68). Outro ponto a ser considerado é o mandamento expresso nos incisos I e II do art. 14 da LRF, que preceitua que o benefício tributário não afetará as metas fiscais ou deverá estar acompanhado de medidas de compensação (BRASIL, 2000).

Em relação às medidas de compensação, pelo aumento de receita na forma de majoração ou instituição de tributos, é esperado que elas neutralizem a perda financeira ocasionada pela renúncia de receita. No entanto, para que esta seja suplantada, os contribuintes, não abarcados pela lei instituidora da tal renúncia, além de sofrerem uma discriminação tributária, acabam arcando com o ônus tributário daqueles beneficiados (PISCITELLI, 2018).

Desse modo, é incumbência do Estado considerar o equilíbrio entre os interesses gerais e os particulares de cada cidadão na hora de conceder tratamento diferenciado. De fato, ele “deve buscar o justo equilíbrio, considerando não só os interesses individuais e do Estado, mas, também, os interesses entre os cidadãos, isto é, os imperativos de proteção do direito de igualdade entre os indivíduos e a partir deles” (MOSCON, 2019, p. 112).

Em relação à igualdade dos indivíduos, para Tipke e Lang (2002, p. 32), o princípio da capacidade contributiva deve se ajustar às condições individuais de cada contribuinte e mensurar sua capacidade econômica, pois, na sociedade, “há agricultores pobres e ricos, há agricultores e trabalhadores de alta renda. O fato de pertencer a um determinado grupo nada expressa sobre a capacidade contributiva individual”, ainda que a legislação preveja casos específicos em que a capacidade individual seja desconsiderada, o que não estaria de acordo com o princípio da igualdade.

Tal fator de desigualdade não pode ser desconectado da igualdade, pois a capacidade contributiva é uma derivação desse princípio. Além do mais, o da capacidade contributiva, quando utilizado isoladamente, pode tornar-se ineficaz quanto às exigências do fenômeno tributário. No entanto, quando aplicado em consonância com o da igualdade, permite ultrapassar com excelência as contradições tributárias (COSTA, 2003).

De igual forma, entende-se que a capacidade contributiva surge como um limitador à tributação e, como princípio, relaciona-se com diversos outros princípios constitucionais, principalmente com os da justiça e isonomia. Além disso, a

capacidade contributiva “torna-se um indispensável instrumento para a formatação de qualquer sistema tributário que procure ser justo, igualitário e eficiente, e que em nosso sistema é elevado ao *status* de direito fundamental [...]” (DUTRA, 2010, p. 218).

Por tudo isso, verifica-se que o Estado, ainda que na busca incansável de reduzir as desigualdades sociais, deve constantemente observar as formalidades impostas pela CF na hora de conceder benefícios tributários. Dessa forma, “as discriminações que tenham tal finalidade [...] são plenamente justificáveis, à medida que se traduzem numa forma de concretização dos princípios que alicerçam o Estado Democrático de Direito” (BUFFON, 2003, p. 143).

Assim, realizaram-se breves ponderações a respeito dos benefícios fiscais que importam em tratamento diferenciado entre contribuintes. Tais benefícios, cabe lembrar, ensejam igualdades ou desigualdades, privilégios odiosos ou não odiosos, além de contribuir ou não para a igualdade e a justiça fiscal. O passo seguinte é analisar os limites desses benefícios fiscais na busca pelo bem comum.

4.3 A busca pelo bem comum como limite para concessão de benefícios fiscais

O Estado Democrático de Direito possui, como pilares, a segurança jurídica, a liberdade e a igualdade. Esta, em matéria tributária, visa à realização da justiça social e a harmonia entre os interesses do Estado, bem como os direitos individuais dos cidadãos (ABRAHAM, 2018).

Neste sentido, o sistema tributário nacional deve ser ordenado de forma a realizar os objetivos fundamentais expressos no artigo 3º da CF, isto é, construir uma sociedade justa, livre e solidária com o intuito de minimizar as desigualdades sociais e promover o bem de todos. Dessa maneira, torna-se fundamental o papel da tributação no que tange à promoção do desenvolvimento da economia na busca pela redução das desigualdades sociais (MELLO, 2000). Diante disso, surgem as limitações ao poder de tributar, que se constituem por meio dos princípios

constitucionais e tributários e, sobretudo, a partir das proibições de discriminações ou favorecimentos infundados (ABRAHAM, 2018).

Dessa forma, os benefícios fiscais representam uma forma de incentivar a economia e fomentar o desenvolvimento local, no âmbito do Município, do Estado ou da União. Porém, de alguma forma, esses benefícios modificam a economia seja no sentido de beneficiá-la ou prejudicá-la (MACIEL; ROSSIGNOLI, 2018). Do mesmo modo, a desoneração tributária, por meio da concessão de benefícios fiscais, quando fundamentalmente justificados, juridicamente alicerçados na CF e nos princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária, contribuem para a busca da tão almejada igualdade social e justiça fiscal (TORRES, 2010). Nessa linha, Buffon (2010, p. 576) entende que

A concessão de benefícios fiscais deve submeter-se aos mecanismos substancialmente democráticos de discussão e aprovação. Assim, os objetivos visados só serão legítimos se forem – de fato – constitucionalmente fundamentados. Portanto, só será sustentável a discriminação perpetrada [...] se esta tiver como objetivo uma meta que a própria Constituição dirigente determine ser atingida.

De maneira semelhante, pode-se afirmar que, quando a igualdade atua no sentido de impedir a concessão de benefícios fiscais infundados, transforma-se em um limitador ao poder público e contribui para a redução das desigualdades sociais. Dessa forma, afasta a aplicação das normas que desvirtuam os mandamentos instituidores de uma sociedade justa e igualitária (ABRAHAM, 2018).

Ademais, o alcance do princípio da igualdade não está nivelado apenas às pessoas, mas também pressupõe a aplicação das normas legais. Por sua vez, a lei constitui um instrumento regulador da sociedade, ou seja, concede-o de maneira igual às pessoas em situações equivalentes. Em efeito, todos devem receber o mesmo tratamento, o que impede diferenças para conjunturas proporcionais (MELLO, 2000).

Por outro lado, o princípio da igualdade, muitas vezes, impõe a desigualdade, pois aplicar um tratamento igualitário quando deveria desigualar é também anti-isonômico e verdadeiramente desigual (WEICHERT, 2000). Por isso, quando a

discriminação possui elementos que guardam relação lógica com a diferenciação que dela procede, desigualando os desiguais, torna-se perfeitamente aplicável. Contudo, os resultados devem estar de acordo com as projeções do princípio da igualdade. Caso contrário, estas seriam consideradas odiosas, antijurídicas e inconstitucionais (MELLO, 2000).

Neste sentido, é preciso que a discriminação possua relação lógica com a diferença real concretamente existente. Ou seja, que a distinção tenha conexão com a sua justificativa e a finalidade da norma instituidora dos benefícios fiscais (ÁVILA, 2009). Em suma, para o autor, a justificativa para a discriminação deve atender a um fato efetivamente existente, manter relação lógica fundada com a finalidade, ser compatível com a CF e promover resultados constitucionalmente previstos pela CF.

Mas, caso a administração conceder benefícios fiscais injustificados e que violem direitos e interesses individuais legítimos dos contribuintes, estará ofendendo direitos do cidadão e contrariando normas constitucionais. Por outro lado, se “observar os princípios jurídicos fundamentais e as prescrições constitucionais, está, também, cingindo a respeitar o princípio do interesse público” (MOSCON, 2019, p. 277). Neste contexto surge a ideia de que “[...] o tratamento formalmente desigual deve visar à redução das desigualdades fáticas ou materiais, o que equivale a uma nova concepção de justiça, a qual sempre esteve intrinsecamente vinculada à ideia de igualdade” (BUFFON, 2009, p. 113).

Diante disso, verifica-se que, apesar do uso dos benefícios fiscais serem considerados uma medida excepcional por tratar os contribuintes de forma diferenciada, a sua utilização deve ser um complemento do sistema geral, sem criar distorções no econômico. Dito de outra forma, ao concretizar a realização do bem comum, atingir os objetivos fundamentais da República e utilizar os benefícios fiscais à luz do que determina a CF e a LRF, o Poder Público faz das dispensas fiscais um meio para alcançar os objetivos preconizados pela CF (CALIENDO, 2018).

Mediante a visão de que esses benefícios fiscais exercem papel fundamental na distribuição dos recursos e na promoção da justiça social, surge a atuação da

igualdade tributária na busca pelo bem comum. De fato, a partir das desigualdades de tratamentos tributários, desde que constitucionalmente concedidos, o Estado encontra uma alternativa na demanda por uma sociedade justa e igualitária (SILVEIRA; PASSOS; GUEDES, 2018). Em outras palavras, “é perfeitamente possível que a tributação sirva à realização dos direitos fundamentais econômicos, sociais e culturais, sem deixar de observar os direitos fundamentais limitadores da ação estatal” (BUFFON, 2009, p. 227).

Desse modo, se os tratamentos diferenciados desprovidos de arbitrariedade seguirem a CF e seus princípios fundamentais e contribuirão para as desigualdades sociais, a princípio, estarão plenamente de acordo com os ditames do Estado Democrático de Direito (BUFFON, 2003). Isso ocorre porque, da mesma forma que o Estado utiliza e se vale da arrecadação tributária para alcançar os objetivos previstos na CF, ele também pode deixar de arrecadar, na forma de renúncia de receita, com o intuito de estimular ou desestimular comportamentos. Entretanto, deve visar ao mesmo fim: a concretização do bem comum (TORRES, 2010).

Por outro lado, deve-se ter em mente que essa concessão de benefícios fiscais, por envolver o preceito constitucional da igualdade tributária, deve ser pautada, igualmente, por critérios constitucionais. Em efeito, “todo incentivo é, também, desigualdade: tributar menos alguma atividade para incentivá-la significa dar, a ela, um tratamento desigual em relação à atividade não incentivada”. Convém lembrar que, ao se concederem incentivos fiscais a determinados contribuintes, poderá haver majoração de tributos a outros para, assim, equilibrar as despesas (BONAT; FOLLONI, 2015, p. 342).

Portanto, é fundamental obedecer à CF no momento de conceder benefícios fiscais, uma vez que tal espécie de renúncia de receita tributária, mesmo objetivando o bem comum e o desenvolvimento social, se não estiver amparada na capacidade contributiva e na igualdade tributária, poderá gerar distorções. É inegável que, ao deferir um incentivo fiscal, o ente tributante coloca os contribuintes em lados opostos, isto é, de um, aqueles abarcados pelo incentivo; de outro, os que não preenchem tais requisitos (FOLLONI, 2014).

No entanto, mesmo que os contribuintes sejam incluídos no mesmo grupo que abrange a lei instituidora do incentivo fiscal, é possível que ela conflite com a igualdade tributária. Como exemplo, Bonat e Folloni (2015, p. 349) mencionam o seguinte caso hipotético:

as sociedades empresárias fabricantes de materiais de construção apenas possam usufruir de um incentivo fiscal se vierem a investir um valor mínimo elevado para construção de uma planta industrial. Em princípio, o incentivo será estendido a todas as sociedades empresárias que realizem tal atividade; porém, cria uma distinção na prática, pois será restrito àquelas que possuam recursos financeiros para arcar com o ônus implicado no incentivo.

Além disso, conforme ensina Folloni (2014), o efeito desse benefício pode gerar um conflito com o princípio da livre concorrência previsto na CF. O fato é que, com a redução do preço dos produtos fabricados pelas sociedades empresariais beneficiadas, as não abarcadas pelo incentivo perdem sua competitividade.

Não obstante a isso, observa-se que a efetivação dos direitos fundamentais, como o da dignidade da pessoa humana, da igualdade e da vida, aludida pela CF, possui estreita relação com a tributação. É por meio desta que o Estado concretiza esses direitos e, neste sentido, é possível justificar a concessão de benefícios fiscais (CALIENDO, 2018).

Em vista disso, há a necessidade de ponderar o direito fundamental à igualdade em detrimento da lei instituidora de benefícios fiscais, revelando qual deles deve prevalecer. Como consequência, sua utilização precisa ser regulada por alguns requisitos; dentre eles, o princípio da proporcionalidade. Este “incide como uma meta norma, a estruturar o modo de aplicação, sobre aquela lei, tanto dos princípios que prescrevem os fins visados pela tributação extrafiscal, quanto das normas que prescrevem os direitos restringidos” (FOLLONI, 2014, p. 212).

O princípio da proporcionalidade analisa a relação entre o meio praticado e os fins desejados visando à realização de uma finalidade e a própria finalidade. Ele averigua se o meio utilizado para a determinada finalidade foi adequado, se existem outras medidas que conflitem menos os direitos envolvidos. Além disso, verifica se a

necessidade e a proporcionalidade estão apropriadas ao meio empregado e o resultado daquele determinado fim (ÁVILA, 2011).

Portanto, ao conceder um benefício fiscal, a administração deve “demonstrar e justificar, de forma expressa, sua adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. Satisfeitas essas exigências, justifica-se [...] a concessão do incentivo fiscal, ainda que com restrições à igualdade” (FOLLONI, 2014, p. 217).

Além do mais, é de suma importância que, ao tributar, seja considerado o interesse humano. Em outras palavras, na elaboração do sistema tributário, é dever do Estado atuar no sentido de realizar os direitos fundamentais econômicos, sociais e, principalmente, assegurar a dignidade da pessoa humana. Logo, “o sistema tributário deve ser moldado, levando-se em consideração o interesse humano, para que a tributação possa existir em função do ser humano, e não vice-versa” (BUFFON, 2010, p. 570). Diante disso, pode-se dizer que a discriminação de contribuintes por meio da concessão de benefícios fiscais, quando respeitados os princípios constitucionais, que devem servir de balizadores para se alcançar uma sociedade mais justa e igualitária, é legítima.

A tributação, seja pela via da receita ou da despesa, desde que fundada em princípios constitucionais, pode ser vista como um instrumento colocado à disposição do Estado na busca da igualdade material. Cabe destacar que, por intermédio da imposição de tratamento tributário diferenciado, é possível igualar os iguais e desigualar os desiguais na exata medida das suas diferenças.

5 CONCLUSÃO

O presente estudo teve como objetivo geral investigar se a renúncia de receita tributária, mediante a concessão de benefícios fiscais e à luz dos princípios constitucionais tributários, contribui para a redução das desigualdades sociais no Brasil. É importante destacar que esses benefícios, ao serem concedidos, comumente, excluem determinadas pessoas da regra geral tributária. Ademais, se a concessão não obedecer aos princípios constitucionais e à LRF, afronta o princípio da igualdade.

Para tanto, esta monografia ocupou-se em apresentar, no primeiro capítulo, a importância da tributação para a manutenção do Estado Democrático de Direito. É válido sublinhar que, é por intermédio dela, que o Estado consegue proporcionar aos cidadãos uma vida digna econômica e socialmente, isto é, promover, manter e assegurar os direitos fundamentais de todos. Além disso, a tributação não se mostra apenas como um dever de contribuir, pois, ao pagar seus impostos, o cidadão exige do poder público uma contraprestação: o direito a bens e serviços.

No entanto, a partir da importância da tributação, o tributo não constitui apenas um poder do Estado, mas sim um dever fundamental do cidadão. Na prática, o poder público direciona os valores recolhidos por meio da tributação para promover os direitos fundamentais dos cidadãos; em contrapartida, a estes, cabe o dever fundamental de pagar tributos.

Contudo, os tributos devem ser recolhidos em consonância com os princípios orientadores de uma tributação justa e igualitária, quais sejam: o princípio da legalidade, da isonomia, da capacidade contributiva e da progressividade. Dessa forma, juntos, eles formam diretrizes que orientam os legisladores e o fisco, dentro dos limites constitucionais tributários, a formarem um poderoso instrumento na busca por uma sociedade mais justa e igualitária.

No segundo capítulo, abordou-se a renúncia de receita tributária, seu conceito e suas modalidades. Demonstrou-se que a renúncia de receita ocorre sempre que houver algum benefício fiscal ou tributário que resulte na redução do ingresso de receita para os cofres públicos; por conseguinte, acarreta uma menor arrecadação. Além disso, ficou evidenciado que esses benefícios fiscais são concedidos na forma de anistia, remissão, subsídio, isenção, alteração de alíquota ou qualquer outra forma que implique redução discriminada de tributos.

Em seguida, buscou-se pontuar os limites e requisitos para a concessão dos benefícios fiscais que importem renúncia de receita. Para tanto, fez-se necessário um estudo sobre o que dispõe a LRF a respeito do tema, concluindo-se que os requisitos para sua autorização se encontram no art. 14 dessa legislação, o qual impõe condições para que a renúncia seja considerada constitucional.

Verificou-se, ainda, que as renúncias de receita acarretam perda de arrecadação e geram os mesmos efeitos que o gasto tributário. Enquanto a primeira representa uma diminuição da arrecadação prevista em face da concessão de benefícios fiscais, o segundo consiste no desembolso, por parte do ente público, para manter a máquina pública em funcionamento. Portanto, ambos produzem o mesmo resultado econômico, isto é, tanto os benefícios fiscais quanto os gastos tributários resultam em uma redução do poder arrecadatário do Estado.

No terceiro capítulo, foram analisados o alcance e a importância do princípio da igualdade tributária. Constatou-se que esse princípio visa ao tratamento igualitário entre contribuintes impedindo discriminações e privilégios arbitrários. No

entanto, em virtude das diferenças entre contribuintes, mostrou-se a necessidade de parâmetros para que essa igualdade seja alcançada.

Diante deste contexto, surge o princípio da capacidade contributiva, que consiste em um desdobramento da igualdade, pois sua função é justamente garantir a igualdade e limitar a tributação. Nesse sentido, exige uma contribuição maior daqueles com capacidade econômica maior; em contrapartida, menor de quem essa capacidade também for menor. Dessa forma, a capacidade contributiva trata igualmente os iguais e desigualmente os desiguais conforme as suas desigualdades.

Paralelamente a isso, constatou-se a necessidade de aplicar o princípio da progressividade como o meio mais eficaz de cobrar tributos conforme a capacidade econômica de cada contribuinte. Assim, juntos, os princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da progressividade contribuem para que não haja discriminações infundadas.

Na sequência, o trabalho buscou mostrar de que forma os benefícios fiscais e os tratamentos diferenciados, quando excluem alguém da regra geral tributária, ofendem o princípio da igualdade e se tornam inviáveis à luz da CF e dos princípios constitucionais tributários. Por outro lado, quando os tratamentos diferenciados são concedidos, observando os postulados da igualdade e da dignidade da pessoa humana, tendo como finalidade o que preconizam os princípios constitucionais, tornam-se plenamente justificáveis.

Por fim, analisou-se a busca pelo bem comum como limite para a concessão de benefícios fiscais. Em virtude disso, entendeu-se que estes, quando fundamentalmente justificados e juridicamente alicerçados na CF e nos princípios constitucionais tributários, contribuem para a concretização do que preceitua o art. 3º da CF.

Diante da análise do tema proposto para o estudo, observou-se que a concessão de benefícios fiscais tributários, à luz dos princípios constitucionais tributários, pode se configurar como um instrumento de justiça fiscal e atenuante das

desigualdades no Brasil. Portanto, concluiu-se que a hipótese inicialmente levantada se confirmou, pois, embora o art. 5º e o 150, inciso II, da CF estabeleçam que não possa haver distinções entre pessoas, os benefícios fiscais se constituem como legítimos e contribuem para a redução das desigualdades. Entretanto, precisam ser concedidos de acordo com os princípios constitucionais tributários e do disposto na LRF, guardando relação proporcional entre os resultados obtidos e a sua justificativa. Dessa forma, são legítimos e contribuem para a redução das desigualdades.

Sendo assim, respondeu-se ao problema de pesquisa e se concluiu que os benefícios fiscais, quando concedidos de acordo com as normas constitucionais e legais, constituem-se como um meio eficaz de o Estado concretizar os direitos fundamentais dos cidadãos. Em outras palavras, a cessão de tais benefícios pode auxiliar na redução das desigualdades sociais.

Em síntese, beneficiar também é uma forma de aplicar o princípio da capacidade contributiva. Ou seja, conceder benefícios fiscais àqueles com menor capacidade econômica de contribuir também é uma maneira de se alcançar a igualdade e os objetivos preconizados pela CF, em especial os do art. 3º.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

_____, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro**. 5 ed., ver. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 11. ed. Método: São Paulo, 2017.

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 2. ed. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008

ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. **Uma abordagem estruturada da renúncia de receita pública federal**. REVISTA DO TCU. Nº 84 de 01 de abr. 2000.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20 ed. São Paulo, 2014.

APPOLINÁRIO, Fábio. **Metodologia da Ciência: filosofia e Prática da Pesquisa**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2006.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 12. ed., ampl. São Paulo: Malheiros, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. Atualizado por Dejalma de Campos. 16 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BONAT, Alan Luiz; FOLLONI, André. **Incentivos Fiscais e suas Condições de Validade: Igualdade e Proporcionalidade**. Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito – PPGDir./UFRGS, Porto Alegre, v. 10, n. 2, out. 2015. ISSN 2317-8558. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/ppgdir/article/view/58617/35419>. Acesso em: 01 dez. 2019.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. **Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm. Acesso em: 26 nov. 2019.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 13 nov. 2019.

_____. Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em 3 dez. 2019.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao_compilado.htm. Acesso em: 14 out. 2019.

BROLIANI, Jozélia Nogueira. A&C. **Revista de Direito Administrativo e Constitucional**. Belo Horizonte, ano 4, n. 18, p. 1-255, out./dez. 2004.

BUFFON, Marciano. **O princípio da progressividade tributária na Constituição Federal de 1988**. São Paulo: Memória Jurídica Editora, 2003.

_____. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

_____. **A tributação como instrumento de concretização dos direitos fundamentais**. Revista da Faculdade de Direito – UFU, Uberlândia, v. 38, n. 2, p. 555-579, jul./dez. 2010. Disponível em <http://www.seer.ufu.br/index.php/revistafadir/article/view/18389>. Acesso em: 01 dez. 2019.

CALIENDO, Paulo. **Tributação e ordem econômica: os tributos podem ser utilizados como instrumentos de indução econômica?** Disponível em: <http://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br/index.php/rdfd/article/view/685/471>. Acesso em: 30 nov. 2019.

CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 6ª ed. Coimbra: Almeida, 2002.

CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2011.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. **Confisco tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

CHEMIN, Beatris F. **Manual da Univates para trabalhos acadêmicos: planejamento, elaboração e apresentação**. 3. ed. Lajeado: Univates, 2015.

CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética. 1997.

CORRÊA, Samantha. **Tributação no Estado democrático de direito: a função social dos tributos**. 2012. 28 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2012.

COSTA, Leonardo de Andrade. **Sistema Tributário Nacional**. 2016. Mestre em Direito Econômico e Financeiro, pela Harvard Law School e USP. Pós-Graduado em Contabilidade pela FGV. Bacharel em Ciências Econômicas, pela Puc-RJ, Bacharel em Direito, pela Puc-RJ. Auditor Fiscal do Estado do Rio de Janeiro.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3º ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010.

FOLLONI, André. **Isonomia na tributação extrafiscal**. Revista Direito GV, [S.l.], v. 10, n. 1, p. 201-220, jan. 2014. ISSN 2317-6172. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/view/43565/42282>. Acesso em: 01 Dez. 2019.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 27. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018.

HENRIQUES, Elcio Fiori. **O regime jurídico do gasto tributário brasileiro**. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-15062011-153003/pt-br.php>. Acesso em 24 out. 2019.

LIMA, Rogério. **Incentivo Tributário**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Regime jurídico dos incentivos fiscais. São Paulo: Malheiros, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 35 ed. São Paulo: Malheiros 2014.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MACIEL, Lucas Pires; ROSSIGNOLI, Marisa. **Benefícios fiscais declarados inconstitucionais e os reflexos econômicos e jurídicos**. Revista Jurídica Cesumar, nov. 2018, v. 18, n. 3, p. 649-670. Disponível em: http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/Rev-Jur-CESUMAR_v.18_n.3.01.pdf. Acesso em: 29 nov. 2019.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

MARTINS, Marcelo Guerra.

Renúncia de receita como gasto tributário e a Lei de Responsabilidade Fiscal. Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDPE, Belo Horizonte, ano 2, n. 2. Set. 2012/fev. 2013. Disponível em: <https://www.editoraforum.com.br/wp-content/uploads/2013/10/Direito-Financeiro-Renuncia-de-receita-como-gasto-tributario-e-a-Lei-de-Responsabilidade-Fiscal.pdf>. Acesso em: 22 out. 2019.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 14 ed, São Paulo: Malheiros, 1998.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 8º ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2000.

MEZZAROBBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia S. **Manual de metodologia da pesquisa no Direito**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Considerações sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal – Finanças Públicas Democráticas**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

MOSCON, Cledi. **Teoria das dispensas fiscais retroativas: igualdade e discriminação – o perdão imperdoável!** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Livraria Almedina, 2004.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 3 ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010.

PANNUNZIO, Eduardo. [em] **Revista**. Ano II, nº 9, 2011. Disponível em: http://www.rubensnaves.com.br/uploads/edition_files/file/527d257cf8159aaaa3000032/TEXT0_INTEGRAL.pdf. Acesso em: 27 nov. 2019.

PASCOAL, Valdir. **Direito Financeiro e Controle Externo**. 9 ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Método, 2015.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PINTO, Tibério Carlos Soares Roberto. **Os incentivos fiscais enquanto instrumento para a promoção da igualdade material entre os contribuintes**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Regime jurídico dos incentivos fiscais. São Paulo: Malheiros, 2015.

PISCITELLI, Tathiane. **Direito financeiro**. 6 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: MÉTODO, 2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL – RFB. **Renúncias Tributárias Federais**. Referência dos dados: março/2019. Disponível em <https://painel3.tcu.gov.br/QvAJAXZfc/opendoc.htm?document=ias1%5Cren%C3%BAncias%20tribut%C3%A1rias%20federais.qvw&lang=pt-BR&host=QVS%40IAS1&anonymous=true>. Acesso em: 04 dez. 2019.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SILVEIRA, Fernando; PASSOS, Luana; GUEDES, Dyeggo Rocha. **Justiça fiscal no Brasil: a tributação como mecanismo para equidade**. In: XXIII Encontro Nacional de Economia Política, 2018, Niterói, RJ. Anais (online). Disponível em: <https://sep.org.br/anais/Trabalhos%20para%20o%20site/Area%203/31.pdf>. Acesso em: 01 dez. 2019.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. V.I. Tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Fabris, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 11 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

_____. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 17 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

_____. **Tratado de Direito Financeiro e Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas e guerra fiscal**. Curitiba: Juruá, 2002.

WEICHERT, Marlon Alberto. **Isenções tributárias em face do princípio da isonomia**. Revista de informação legislativa, v. 37, n. 145, p. 241-254, jan./mar. 2000. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/575>. Acesso em: 02 dez. 2019.



UNIVATES

R. Avelino Talini, 171 | Bairro Universitário | Lajeado | RS | Brasil
CEP 95914.014 | Cx. Postal 155 | Fone: (51) 3714.7000
www.univates.br | 0800 7 07 08 09